



ИПБ России

№2 | 2018

# Вестник

## БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

Выплата  
работникам  
для  
поддержания  
делового  
стиля  
с. 15

Премии  
в отчетности  
по НДФЛ  
с. 18

Обзор  
арбитражной  
практики:  
январь –  
февраль  
2018 года  
с. 29

Чем опасен  
договор ГПХ?  
с. 36

[www.ipbmr.ru](http://www.ipbmr.ru)

**Ключевые министры  
финансов советского периода**

**ЗВЕРЕВ**  
**Арсений Григорьевич**  
**(1900–1969)**

Министр финансов СССР А.Г. Зверев провел в стране знаменитую денежную, «сталинскую» реформу, которая позволила первой из стран – участниц Второй мировой войны отказаться от карточной системы распределения продуктов и товаров.

Министр финансов А.Г. Зверев считал, что население страны является не экономическим ресурсом, а главным благополучателем.

А.Г. Зверев категорически возражал против «хрущевской» денежной реформы 1961 года, главной целью которой было повышение розничных цен. Это и послужило причиной его отставки с должности министра финансов СССР, которую он занимал с 1946 по 1960 год.



## Уважаемые коллеги!

ИПБ России активно внедряет новый аттестат – аттестат профессионального налогового консультанта. Для его получения нужно пройти аттестацию по оригинальной, системной и практикоориентированной программе. В ходе экзамена выявляются теоретические знания и практические навыки претендента по таким направлениям, как бухгалтерский учет и анализ отчетности, трудовое, гражданское и процессуальное право, налогообложение, налоговое планирование и управление налоговыми рисками, налоговое консультирование. Центры подготовки уже набрали несколько групп слушателей и подали в ИПБ Московского региона заявки на проведение экзаменов. Пожелаем удачи первым претендентам! Уверена, что данный аттестат станет важной вехой их профессионального развития.

**Людмила Ивановна Хоружий,**  
*президент ИПБ Московского региона*

## 20 ПЕРЕХОДНОМУ ПЕРИОДУ – ПЕРЕХОДНЫЕ РЕКОМЕНДАЦИИ



Минфин России выпустил Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2017 год (письмо от 19.01.2018 № 07-04-09/2694). О том, что интересного могут почерпнуть из этих рекомендаций бухгалтеры, рассказывает **А.М. Рабинович**, руководитель Управления бухгалтерского и налогового консалтинга ООО «ФинЭкспертиза».

## 37 НЕОБСНОВАННАЯ НАЛОГОВАЯ ВЫГОДА ГЛАЗАМИ БУХГАЛТЕРА



Чтобы проявить должную осмотрительность при выборе контрагента и исключить риск отказа в вычетах по НДС и непринятия расходов налоговым органом, необходимо проверить контрагента. Обязанность проверять контрагента законодательно не установлена. Но с учетом требований статьи 54.1 НК РФ и рекомендаций по применению ее положений, которые дала ФНС России, проявление должной осмотрительности важно для того, чтобы доказать факт проверки контрагента. Подробнее – в статье **О.С. Никилиной**, главного бухгалтера ФГУП ПО «Север».

## 40 УХОД ЗА БОЛЬНЫМ РЕБЕНКОМ: ОБЩИЕ ПРАВИЛА, ОПЛАТА, НЕСТАНДАРТНЫЕ СИТУАЦИИ



Ребенок сотрудника может заболеть в любой момент, и тогда этот сотрудник принесет в бухгалтерию листок нетрудоспособности по уходу за ребенком. **Е.Н. Галичевская**, эксперт по налогообложению АО ПФ «СКБ Контур», разбирает, какие нюансы нужно учитывать при оплате детского больничного, и ситуации, которые могут возникнуть.



### Место действия — Московский регион

- 2 Новости региона
- 6 Обзор Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету ценных бумаг И.Н. Ложников

### Налоги и страховые взносы: комментарии экспертов

- 13 Досрочное расторжение договора добровольного личного страхования
- 14 Оплата проезда к месту учебы
- 15 Выплата работникам для поддержания делового стиля **Д.В. Коновалов**
- 16 ИНН физического лица в справке 2-НДФЛ
- 17 Пособие по временной нетрудоспособности в расчете 6-НДФЛ
- 18 Премии в отчетности по НДФЛ
- 19 Социальные налоговые вычеты у работодателя **К.В. Котов**

### Профессиональная бухгалтерия

- 20 Переходному периоду – переходные рекомендации **А.М. Рабинович**
- 29 Обзор арбитражной практики: январь – февраль 2018 года **А.А. Родионов**
- 31 Инвестиционный налоговый вычет **Л.С. Васнецова**
- 33 Страховые взносы с выплат иностранным в 2018 году **М.А. Никифорова**
- 36 Чем опасен договор ГПХ? **О.В. Сергеева**
- 37 Необоснованная налоговая выгода глазами бухгалтера **О.С. Никилина**
- 40 Уход за больным ребенком: общие правила, оплата, нестандартные ситуации **Е.Н. Галичевская**
- 46 Отражение кредиторской задолженности на счетах санкционирования **О.В. Левина, А.Н. Суховерхова**

# Новости региона

## Новая льгота по налогу на имущество



Законом г. Москвы от 21.02.2018 № 4 внесены изменения в статью 4 московского закона о налоге на имущество организаций (от 05.11.2003 № 64): введена новая льгота по налогу на имущество организаций. Изменения распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2018 года, и утрачивают силу с 1 января 2019 года.

Так, от уплаты налога освобождаются организации в отношении движимого имущества, принятого с 1 января 2013 года на учет в качестве основных средств, за исключением объектов движимого имущества, принятых на учет в результате реорганизации или ликвидации юридических лиц и (или) передачи, включая приобретение, имущества между лицами, признаваемыми взаимозависимыми.

## Увеличены ставки налога на игорный бизнес

Закон г. Москвы от 21.02.2018 № 5 внес изменения в статью 1 Закона г. Москвы от 21.12.2011 № 69 «О ставках налога на игорный бизнес». С 1 апреля 2018 года меняются ставки этого налога.

Ставки налога за один процессинговый центр букмекерской конторы и за один процессинговый центр тотализатора устанавливаются в размере 250000 руб. (сейчас – 125000 руб.). За один пункт приема ставок тотализатора и за один пункт приема ставок

букмекерской конторы – 14000 руб. (сейчас – 7000 руб.).

Кроме того, установлены новые ставки:

- за один процессинговый центр интерактивных ставок тотализатора – 3000000 руб.;
- за один процессинговый центр интерактивных ставок букмекерской конторы – 3000000 руб.

## Минимальная зарплата в Подмосковье

С 1 апреля 2018 года на территории Московской области устанавливается минимальная заработная плата в размере 14200 руб. Таковы результаты соглашения о минимальной заработной плате в Московской области между Правительством Московской области, союзом «Московское областное объединение организаций профсоюзов» и объединениями работодателей Московской области.

Соглашение распространяется на работодателей – юридических лиц (организаций) и работодателей – физических лиц, вступивших в трудовые отношения с работниками и осуществляющих деятельность на территории Московской области, за исключением организаций, финансируемых из федерального бюджета.

## Господдержка увеличивает финансирование малого бизнеса



В январе-феврале текущего года Фонд содействия кредитованию малого бизнеса Москвы предоставил поручительства

на 1,7 млрд руб. Это позволило малым и средним предприятиям Москвы получить займы в объеме 3 млрд руб.

«Благодаря господдержке финансирование малого бизнеса Москвы по линии фонда за первые месяцы 2018 года возросло втрое по сравнению с аналогичным периодом прошлого года, и мы ожидаем сохранение активности в этой сфере в будущем», – сообщил руководитель Департамента науки, промышленной политики и предпринимательства г. Москвы Алексей Фурсин. Он также напомнил, что и 2017 год был исторически рекордным по объему оказанной предпринимателям гарантийной помощи – поручительства выданы на 12,1 млрд руб., а финансирование малых компаний превысило 22 млрд руб.

Согласно аналитике, московские компании проявляют гораздо больший интерес к кредитованию, чем бизнес в регионах. В первую очередь это касается крупнейших банков. «Сегодня с нами работают 70 банков и 6 лизинговых компаний, которые охотно пользуются поручительствами для закрытия рисков. Могу смело сказать, что без поддержки фонда подавляющему большинству наших клиентов кредиторы отказали бы из-за нехватки обеспечения», – прокомментировал ситуацию на рынке кредитования малого бизнеса исполнительный директор фонда Антон Купринов.

Поддержка фонда позволяет компаниям, у которых недостаточно собственных залогов, получить доступ к кредитам: поручительства покрывают до 70% от привлекаемого ими финансирования. На помощь фонда в объеме до 100 млн руб. могут рассчитывать компании, зарегистрированные в Москве, с годовой выручкой менее 2 млрд руб. и количеством сотрудников менее 250 человек. Компании также не должны иметь долгов по налогам, не работать с подакцизными товарами.

«Если предприятию требуется больший объем обеспечения, то привлекаются ресурсы федеральной Корпорации развития МСП, с которой город взаимодействует по целому ряду программ», – отметил Фурсин.

Фонд содействия кредитованию малого бизнеса Москвы учрежден в 2006 году Правительством Москвы в лице Департамента науки, промышленной политики и предпринимательства Москвы.



За годы работы при поддержке фонда московские предприниматели получили заемное финансирование в совокупном объеме 117 млрд руб.

## **В Москве проводится государственная кадастровая оценка объектов недвижимости**

Департамент городского имущества города Москвы извещает о проведении в 2018 году государственной кадастровой оценки объектов недвижимости на территории города Москвы. Решение о проведении такой оценки принято департаментом 19 февраля 2018 года (приказ от 19.02.2018 № 20 «О проведении государственной кадастровой оценки объектов недвижимого имущества в 2018 году»).

В целях сбора и обработки информации, необходимой для определения кадастровой стоимости, правообладатели объектов недвижимости вправе предоставить декларации о характеристиках соответствующих объектов недвижимости. Декларации принимает ГБУ г. Москвы «Городской центр имущественных платежей и жилищного страхования».

Декларации о характеристиках объектов недвижимости принимаются следующими способами:

- почтовым отправлением в адрес ГБУ г. Москвы «Городской центр имущественных платежей и жилищного страхования»: 119049, Большая Якиманка, 38;
- при личном обращении в ГБУ г. Москвы «Городской центр имущественных платежей и жилищного страхования» по адресу: улица Кожевническая, д. 1, стр. 1, 3 этаж, кабинет № 27 (пн - чт – с 08:00 до 17:00, пт – с 08:00 до 15:45, перерыв на обед 12:00–12:45).

Форма декларации о характеристиках объекта недвижимости и порядок ее рассмотрения утверждены приказом Минэкономразвития России от 27.12.2016 № 846.

## Реестр контрольно-кассовой техники дополнен новыми сведениями о моделях онлайн-касс

Подписан приказ Федеральной налоговой службы от 12.03.2018 № ЕД-7-20/138@ «О включении в реестр контрольно-кассовой техники сведений о моделях контрольно-кассовой техники». В соответствии с документом в реестр контрольно-кассовой техники включены сведения о моделях контрольно-кассовой техники: «МИКРО 106-Ф», «Кассатка-1Ф». Эти кассы могут применяться в любых сферах без ограничений.

Всего в реестре зарегистрировано более 100 моделей онлайн-касс.

## ФНС России предупреждает о создании мошеннического сайта-клона



ФНС России предупреждает о появлении мошеннического сайта-клона налоговой службы, на котором предлагается получить налоговую компенсацию. Страница представляет собой копию одного из разделов сайта ФНС России.

Пользователю предлагается ввести паспортные данные, после чего появляется диалоговое окно, в котором сообщается, что можно получить налоговую компенсацию в размере 0,91 % от подоходного налога. При этом есть ссылка, что компенсация положена в связи с поправками в закон за определенным номером, но который на самом деле не относится к налоговой тематике. Нажав на кнопку «Получить компенсацию», пользователь попадает на страницу, где ему предлагается ввести данные своей банковской карты: номер, срок действия, имя держателя, а также код на обратной стороне карты.

Мошеннический сервис в основном распространяется в социальных сетях. ФНС России обращает внимание, что электронное взаимодействие налоговых

органов и граждан происходит исключительно через личный кабинет. Чтобы получить доступ к сервису, необходимо один раз обратиться в инспекцию и получить логин и пароль. В личном кабинете можно узнать о задолженности или переплате и прояснить любые налоговые вопросы. При онлайн-оплате пользователь переадресуется на страницу того банка-партнера ФНС России, который сам выберет.

## Сервис «Риски бизнеса: проверь себя и контрагента» поможет оценить налоговые риски

Управление ФНС России по Московской области напоминает, что осмотрительность при выборе контрагентов – одно из важнейших условий успешного ведения бизнеса. Чтобы правильно выбрать делового партнера и снизить риск заключения сделок с организациями, относящимися к категории «фирм-однодневок», УФНС России по Московской области рекомендует пользоваться интернет-сервисом «Риски бизнеса: проверь себя и контрагента» на сайте ФНС России.

С помощью данного сервиса налогоплательщик может оперативно получить информацию о том, какие сведения о компаниях-партнерах вносились в Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ). Например, узнат, не является ли контрагент компанией, находящейся в стадии ликвидации, значится ли руководитель или учредитель компании-контрагента в списке дисквалифицированных лиц, является ли поставщик «фирмой-однодневкой», зарегистрированной по адресу «массовой регистрации».

Кроме того, в сервисе содержатся сведения о гражданах, которые отказались от участия или руководства компанией в суде или в отношении которых данный факт установлен судом, а также содержится перечень организаций, связь с которыми по адресам и иным реквизитам, указанным в ЕГРЮЛ, отсутствует.





ИПБ РОССИИ

# КОНГРЕСС ИПБ РОССИИ

# 2018

29-30 ноября

КЗ «Измайлово»  
(Москва, Измайловское ш.,  
д. 71, корп. 5)

## ЗВЕЗДНЫЙ СОСТАВ ЛЕКТОРОВ:

- ★ СУХАРЕВ Игорь Робертович
- ★ ШНАЙДЕРМАН Татьяна Александровна
- ★ ЛАПИНА Ольга Гелиевна
- ★ ВОРОБЬЕВА Елена Вячеславовна
- ★ РОЖНОВА Ольга Владимировна
- ★ СМИРНОВА Татьяна Степановна

+ 7 (495) 720 54 55  
[www.ipbr.org](http://www.ipbr.org)

**И.Н. Ложников**, председатель комитета по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона, член Президентского совета ИПБ России, заслуженный экономист РФ, доцент, Государственный советник РФ I класса (в отставке)

## Обзор Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету ценных бумаг

В ноябре 2017 года ИПБ Московского региона выпустил Методические рекомендации по бухгалтерскому учету ценных бумаг<sup>1</sup>. В рекомендациях раскрывается порядок отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности операций с ценными бумагами сторонних организаций и ценными бумагами, эмитированными самой организацией. Рассмотрим, что представляют собой данные рекомендации.



И.Н. Ложников

### Структура Методических рекомендаций

Методические рекомендации включают следующие разделы:

- введение – общие положения, основные термины и определения;
- правовое регулирование операций с ценными бумагами;
- порядок бухгалтерского учета операций с ценными бумагами сторонних организаций;
- порядок учета операций с собственными ценными бумагами организаций. В качестве приложений к Методическим рекомендациям представлены:
  - нормативные правовые акты, регулирующие порядок совершения и учета операций с ценными бумагами (Приложение № 1);
  - записи по счетам бухгалтерского учета по операциям с ценными бумагами (Приложение № 2);
  - пример раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о финансовых вложениях в ценные бумаги сторонних организаций (Приложение № 3);
  - пример раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации об операциях с векселями сторонних организаций (Приложение № 4);
  - пример раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации об операциях с собственными облигациями (Приложение № 5).

Во введении определена сфера применения Методических рекомендаций, которая распространяется на организации всех форм собственности

(за исключением кредитных организаций, некредитных финансовых организаций, организаций государственного сектора (государственных и муниципальных учреждений)), осуществляющих операции с ценными бумагами.

Кроме того, во введении излагается содержание основных дефиниций, используемых в документе. При этом авторами сохранена принятая в методологии бухгалтерского учета дифференциация ценных бумаг на ценные бумаги, выпущенные организацией (собственные ценные бумаги), и ценные бумаги сторонних организаций, которые в свою очередь подразделяются на долевые (предоставляющие права на долю в капитале организации) и долговые ценные бумаги.

В разделе «Правовое регулирование операций с ценными бумагами» раскрывается предназначение важнейших федеральных законов и иных нормативных актов в части вопросов юридического регулирования операций с ценными бумагами. Прежде всего, это касается порядка выпуска (эмиссии) ценных бумаг, установления требований к форме и содержанию реквизитов основных видов ценных бумаг, определению прав и обязанностей сторон, участвующих в сделках с ценными бумагами. Даются важнейшие характеристики назначения и области применения ценных бумаг, в том числе акций, облигаций, векселей, закладных, инвестиционных паев, коносаментов, чеков и ряда других видов ценных бумаг.

Основные части Методических рекомендаций посвящены непосредственно порядку бухгалтерского учета операций

<sup>1</sup> Методические рекомендации размещены в личном кабинете действительного члена ИПБ России (см. на сайте [www.ipbr.org](http://www.ipbr.org)).

с ценными бумагами сторонних организаций и порядку учета операций с собственными ценными бумагами.

В конце каждого из разделов основной части Методических рекомендаций описывается предлагаемый порядок раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации об операциях с соответствующими видами ценных бумаг.

### **Учет операций с ценными бумагами сторонних организаций**

Назовем ряд моментов, на которые хотелось бы особо обратить внимание специалистов бухгалтерских служб.

1. Ценные бумаги сторонних организаций учитываются:

- в системном бухгалтерском учете по дебету счета 58 «Финансовые вложения». Это относится к приобретенным и полученным по иным основаниям акциям и облигациям сторонних организаций, государственным и муниципальным облигациям, опционам эмитентов, инвестиционным паям паевых инвестиционных фондов, оплаченным векселям сторонних организаций (кроме векселей, полученных в обеспечение задолженности за поставленную продукцию (товары, работы, услуги), иной дебиторской задолженности);
- внесистемно (за балансом) на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные». В таком порядке учитываются векселя сторонних организаций, полученные в счет обеспечения задолженности за поставленную продукцию (товары, работы, услуги), иной дебиторской задолженности, а также полученные чеки сторонних организаций до момента поступления по ним денежных средств после их предъявления к оплате.

2. Единицей бухгалтерского учета ценных бумаг сторонних организаций, является:

- для эмиссионных ценных бумаг – совокупность ценных бумаг каждого выпуска;
- для инвестиционных паев – совокупность паев каждого инвестиционного паевого фонда;
- для векселей, закладных сторонних организаций – каждый вексель, закладная.

3. Содержание информации о ценных бумагах в аналитическом бухгалтерском учете формируется по следующим признакам:

- вид ценных бумаг – акции, облигации, опционы эмитента, паи паевого инвестиционного фонда, векселя, закладные;
- формы ценных бумаг – документарные или бездокументарные, именные, ордерные, на предъявителя;
- наименование эмитентов ценных бумаг (паевых инвестиционных фондов), номера выпусков ценных бумаг (для эмиссионных ценных бумаг);
- сроки погашения долговых ценных бумаг, исполнения опционов эмитента, действия договоров доверительного управления паевыми инвестиционными фондами;
- сроки, на которые осуществляются финансовые вложения в ценные бумаги сторонних организаций;
- места хранения ценных бумаг, наименования организаций, осуществляющих ведение реестра владельцев ценных бумаг, для документарных ценных бумаг, хранящихся непосредственно в организации, – материально ответственные лица;
- возможность определения рыночной стоимости ценных бумаг – ценные бумаги, по которым определяется рыночная стоимость, и ценные бумаги, по которым не определяется рыночная стоимость.

Кроме перечисленных правил учета ценных бумаг, в Методических рекомендациях раскрывается порядок (возможные способы) оценки ценных бумаг, а также важнейшие (наиболее распространенные) виды первичных учетных документов, используемых для отражения операций по их движению.

Особое внимание в Методических рекомендацияхделено необходимости соблюдения обязательных требований (условий) при принятии ценных бумаг к учету. Речь идет об обязательном наличии надлежаще оформленных документов, подтверждающих права организации на ценные бумаги и на получение денежных средств или иных активов, вытекающих из этого права, о факте перехода к организации финансовых рисков, связанных с цennymi бумагами, а также способности этих финансовых инструментов приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Для оказания помощи практикующим специалистам в определении первоначальной стоимости ценных бумаг в Методических рекомендациях все возможные расходы по приобретению

**Особое внимание в Методических рекомендацияхделено необходимости соблюдения обязательных требований (условий) при принятии ценных бумаг к учету**

**Существенное место в Методических рекомендациях отведено вопросам учета получаемых хозяйствующими субъектами доходов по ценным бумагам сторонних организаций**



ценных бумаг сгруппированы по видам затрат и способам приобретения. Данная информация приведена в отдельной таблице «Фактические затраты на приобретение ценных бумаг сторонних организаций».

В течение периода обращения ( владения) «реальная» стоимость ценных бумаг может изменяться по сравнению с первоначальной оценкой, например, в связи с влиянием рыночной конъектуры, инфляционными процессами, изменением курса валюты и ряду других причин. Поэтому финансовые вложения, по которым можно определить «реальную», то есть текущую стоимость, должны отражаться в бухгалтерской отчетности на конец отчетного периода по текущей рыночной стоимости. В связи с этим все ценные бумаги сторонних организаций, как это и установлено нормативными документами по бухгалтерскому учету, в Методических рекомендациях подразделены на две группы:

- ценные бумаги, по которым определяется текущая рыночная стоимость;
- ценные бумаги, по которым текущая рыночная стоимость не определяется.

При этом ценные бумаги, по которым определяется текущая рыночная стоимость, переоцениваются в бухгалтерском учете организации до текущей рыночной стоимости ежемесячно или ежеквартально по состоянию на последний календарный день месяца или квартала соответственно.

Разница между текущей оценкой ценных бумаг, по которым определяется текущая рыночная стоимость, и их предыдущей оценкой отражается в бухгалтерском учете организации в составе прочих доходов и расходов в корреспонденции с дебетом (кредитом) счета «Финансовыхложений» соответственно. Ценные бумаги, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, отражаются в бухгалтерском

учете организации по стоимости их приобретения (первоначальной стоимости).

Ценные бумаги сторонних организаций, по которым не определяется текущая рыночная стоимость и по которым имеются признаки их обесценения, ежегодно по состоянию на конец отчетного года должны тестируться на обесценение. Указанное тестирование проводится с целью выявить устойчивое снижение их стоимости и определить необходимость и величину создания резерва под обесценение финансовых вложений. При наличии признаков обесценения ценных бумаг сторонних организаций, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, организация должна определить их расчетную стоимость на отчетную дату.

Несомненным достоинством Методических рекомендаций можно считать подробное описание указанных выше правил учета, которое сопровождается соответствующими расчетами, проиллюстрированными на условных примерах, включая:

- Пример № 1 «Расчет доведения первоначальной стоимости долговых ценных бумаг (облигаций, векселей), по которым не определяется текущая рыночная стоимость, до их номинальной стоимости».
- Пример № 2 «Определение расчетной стоимости долговых ценных бумаг (облигаций, векселей) исходя из дисконтированной величины погашения ценных бумаг».

В связи с этим хотелось бы обратить внимание читателей на приведенный в Методических рекомендациях алгоритм исчисления дисконтированной стоимости ценных бумаг, основанный на общей формуле:

$$ДС = П / (1 + С)^Л, \text{ где:}$$

ДС – дисконтированная стоимость;

П – сумма, причитающаяся к погашению по одной бумаге;

С – ставка дисконтирования;

Л – количество лет до погашения ценной бумаги.

Приведенное в тексте рекомендаций изложение достаточно сложных экономических категорий с помощью пошаговых структурированных числовых примеров существенно упрощает понимание механизма последующей оценки финансовых вложений.

Существенное место в Методических рекомендациях отведено вопросам

учета получаемых хозяйствующими субъектами доходов по ценным бумагам сторонних организаций. В частности, подробно описывается не только содержание основных видов доходов – дивидендов по акциям; процентов; купона; уменьшения дискаунта по долговым ценным бумагам (облигациям, векселям) и др., но и определяется момент (дата) их признания, а также порядок отражения указанных доходов в бухгалтерском учете.

Особо следует остановиться на правилах начисления доходов в форме дивидендов по акциям, которые отражаются в сумме, причитающейся к получению (в соответствии с решением общего собрания акционеров), за вычетом суммы налога,держанного у источника выплаты. Данная операция проводится на дату, по состоянию на которую определяются лица, имеющие право на получение дивидендов, и отражается в учете по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы».

В свою очередь, начисление доходов в форме процентов, купона по долговым ценным бумагам (облигациям, векселям) отражается в бухгалтерском учете организации равномерно на конец каждого отчетного месяца и на дату выплаты дохода, исходя из ставки процента, купона в соответствии с условиями выпуска долговых ценных бумаг и периода выплаты процента, купона. В Методических рекомендациях сказанное выше разъясняется на условных примерах расчетов начисления доходов по облигациям и доходов по векселям (примеры № 5 и № 6 соответственно).

В заключении рассматриваемого раздела Методических рекомендаций подробно раскрыт порядок учета выбытия ценных бумаг сторонних организаций. При этом устанавливаются факторы (условия), обязывающие организации производить списание указанных активов, а именно:

- при прекращении прав организации на ценные бумаги и на получение денежных средств или иных активов, вытекающих из этих прав;
- в случае неспособностиносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов,

дивидендов либо прироста их стоимости).

В бухгалтерском учете выбытие ценных бумаг сторонних организаций отражается по кредиту счета 58 «Финансовые вложения» в корреспонденции с дебетом счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы». При этом ценные бумаги сторонних организаций, по которым определяется текущая рыночная стоимость, списываются в оценке, по которой они числились в бухгалтерском учете на дату выбытия. Ценные бумаги, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, оцениваются при выбытии одним из трех способов:

- по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета ценных бумаг;
- по средней первоначальной стоимости;
- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения ценных бумаг (ФИФО).

При выбытии ценных бумаг, по которым был начислен резерв под обесценение финансовых вложений, сумма ранее начисленного резерва списывается одновременно со списанием стоимости выбывших ценных бумаг с дебета счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы».

Начисленный, но не полученный organizatione на дату продажи купонный доход, процент, дисконт по долговым ценным бумагам сторонних организаций списывается на дату продажи с кредита счета 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» в дебет счета учета расчетов с покупателем соответствующих долговых ценных бумаг.

### **Учет операций с собственными цennymi бумагами организаций**

В Методических рекомендациях рассматриваются наиболее распространенные виды ценных бумаг, эмитентом которых является организация:

- собственные акции;
- собственные облигации;
- собственные векселя.

В бухгалтерском учете организаций указанные ценные бумаги учитываются в следующем порядке:

- выпущенные организацией собственные акции учитываются по кредиту счета 80 «Уставный капитал» по видам

**В Методических рекомендациях рассматриваются наиболее распространенные виды ценных бумаг, эмитентом которых является организация**

**Заметное место  
в Методических  
рекомендациях  
посвящено вопросу  
учета выпуска  
опционов эмитента  
на собственные  
акции организации**

акций (обыкновенные акции и привилегированные акции каждого типа) с указанием количества выпущенных акций каждого типа;

- собственные акции организации, выкупленные у акционеров, учитываются по дебету счета 81 «Собственные акции (доли)» по видам собственных акций с указанием их количества, цены, по которой они приобретены, и датам их выкупа;
- выпущенные облигации учитываются по кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в зависимости от срока погашения облигаций;
- собственные векселя, оплаченные сторонними организациями, учитываются по кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в зависимости от срока погашения векселей в разрезе каждого векселя;
- выпущенные в обеспечение кредиторской задолженности векселя учитываются по кредиту забалансового счета 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» в разрезе каждого векселя по номинальной стоимости.

Далее в Методических рекомендациях описываются общие правила бухгалтерского учета операций с собственными ценными бумагами. Данная информация сгруппирована по отдельным видам бумаг. В рамках настоящего обзора остановимся только на некоторых из них.

Так, по вопросам бухгалтерского учета собственных акций раскрывается порядок учета их движения от момента подписки до оплаты и исчисления «эмиссионного» дохода (при его наличии). В случае неполной оплаты акций в течение установленного срока права на них переходят к организации-эмитенту.

В бухгалтерском учете организации-эмитента на сумму номинальной стоимости неоплаченных акций производятся записи по дебету счета 80 «Уставный капитал» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал». В течение года после приобретения таких акций последние должны быть размещены по цене не ниже номинальной стоимости или аннулированы.

Операции дробления или консолидации (операции, обратной дроблению) собственных акций (изменение



количества акций в обращении без соответствующего изменения величины уставного капитала) отражаются в аналитическом учете по счету 80 «Уставный капитал» после регистрации соответствующих изменений в устав организации.

Расходы на услуги профессиональных участников рынка ценных бумаг, иных организаций по размещению выпуска (дополнительного выпуска) акций, выкупу собственных акций стоимость акций не корректируют, а отражаются в составе управлеченческих расходов или прочих расходов организации по дебету счетов учета таких расходов в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Начисление дивидендов по акциям организации отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов». Указанная операция производится на дату принятия решения общим собранием акционеров организации о выплате дивидендов и в суммах, определенных таким решением. В случае если общим собранием акционеров установлены иные сроки выплаты дивидендов (например, ежеквартально), то начисление дивидендов в течение года производится

в порядке авансирования с окончательной корректировкой общей суммы по итогам работы организации за год.

Погашение задолженности по дивидендам отражается:

- перед сотрудниками организации в бухгалтерском учете по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» в корреспонденции со счетами учета денежных средств;
- перед держателями акций, не являющимися сотрудниками организации, по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов», в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств;

Заметное место в Методических рекомендациях посвящено вопросу учета **выпуска опционов эмитента на собственные акции** организации (то есть право владельца опциона на покупку в предусмотренный срок и (или) при наступлении указанных обстоятельств, определенного количества акций эмитента опциона по цене, определенной в опционе эмитента). При этом выпущенные опционы до момента их предъявления к исполнению на балансе организации не отражаются, а учитываются за балансом в порядке, установленном учетной политикой организации.

Поступление денежных средств в оплату опционов эмитента отражается в составе доходов будущих периодов по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетами учета денежных средств в размере фактически полученных сумм до даты предъявления опционов к исполнению.

На дату предъявления опционов к исполнению суммы ранее полученной оплаты за опционы эмитента признаются в составе прочих доходов организации и списываются с дебета счета 98 «Доходы будущих периодов» в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы».

Предъявление опционов эмитента к исполнению их держателями отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 81 «Собственные акции (доли)», исходя из количества собственных акций, подлежащих передаче держателю опциона, и их цены в соответствии с условиями опциона. Одновременно разница между стоимостью

приобретения собственных акций и их стоимостью в соответствии с условиями опциона списывается с дебета или кредита счета 81 «Собственные акции (доли)» в кредит или дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

В части бухгалтерского учета **операций с собственными облигациями** в Методических рекомендациях достаточно подробно раскрывается механизм выпуска собственных облигаций, их размещения, порядка учета связанных с этими процедурами расходов (проведение эмиссии, размещение и последующее погашение).

Так, выпуск собственных облигаций отражается организацией на основании отчета о размещении облигаций на дату размещения облигаций в размере номинала облигаций или фактически полученных от покупателей денежных средств, если облигации размещены по цене ниже номинала.

Сформированная задолженность по облигациям, которые предполагается погасить в течение года после отчетной даты, отражается по кредиту счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» в корреспонденции с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Задолженность по облигациям, которые предполагается погасить в течение срока, превышающего один год после отчетной даты, отражается по кредиту счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в корреспонденции с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Фактическое поступление денежных средств, полученных при размещении облигаций, будет отражаться по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Расходы, связанные с размещением облигаций с целью финансирования создания инвестиционного актива, учитываются в составе расходов на создание такого актива по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Сумма превышения цены размещения облигаций над их номинальной стоимостью признается в составе доходов будущих периодов организации по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и признается равномерно

**В Методических рекомендациях достаточно подробно раскрывается механизм выпуска собственных облигаций**

В Методических рекомендациях описывается порядок выпуска собственных векселей

ежемесячно в течение срока обращения облигаций в составе прочих доходов организации по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы».

При размещении облигаций по цене ниже номинала разница между номинальной стоимостью облигации и фактической ценой размещений должна быть доначислена равномерно (ежемесячно) в течение срока обращения облигаций по кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы».

Существенное место в Методических рекомендацияхделено вопросам **процедуры начисления процентов (купонного дохода) по облигациям**, которые начисляются по ставке, определенной условиями выпуска облигаций, ежемесячно по состоянию на конец каждого отчетного месяца и на дату выплаты процентов (купонного дохода).

При этом расходы на выплату процентов (купонного дохода) по облигациям признаются в составе прочих расходов организации по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы», в корреспонденции с кредитом счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Перечисление процентов (купонного дохода) по облигациям организацией на счета держателей облигаций самостоятельно отражается по дебету счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Погашение собственных облигаций организации отражается в бухгалтерском учете на дату погашения в сумме фактически перечисленных денежных средств держателям облигаций и отражается в учете по дебету счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

В отношении бухгалтерского учета **операций с собственными векселями организации** в Методических рекомендациях описывается порядок выпуска собственных векселей, начисления и перечисления по ним процентов

и последующего погашения указанных ценных бумаг.

При этом выпуск собственных векселей должен отражаться за балансом организации по счету 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные». Указанная операция проводится на дату выпуска векселя в размере номинала векселя.

Полученные денежные средства по собственным векселям, оплаченным сторонними организациями, отражаются в бухгалтерском учете на дату поступления денежных средств в фактически полученной сумме по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции с кредитом счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в зависимости от срока погашения векселя.

При поступлении денежных средств в сумме меньше номинальной стоимости векселя разница между фактически полученными денежными средствами и номиналом векселя ежемесячно по состоянию на конец каждого отчетного месяца равными долями признается прочими расходами организации и доначисляется по кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» с дебетом счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы».

Начисление процентов по собственным векселям, оплаченным сторонними организациями, должно признаваться исходя из процентной ставки, указанной в векселе, в течение срока обращения векселя равномерно (ежемесячно) по состоянию на конец каждого отчетного месяца по кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы».

Погашение задолженности по векселям и процентам по векселям, оплаченным сторонними организациями, отражается по дебету счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

После погашения векселя последний списывается с балансового учета по счету 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

Д.В. Коновалов, налоговый эксперт

## Досрочное расторжение договора добровольного личного страхования

?

Организация-работодатель заключила договоры добровольного личного страхования в пользу работников сроком на три года. Через четыре месяца она приняла решение о расторжении данных договоров, поскольку решила заключить договор с другой страховой компанией на более выгодных условиях. Указанные затраты организация отнесла к расходам на оплату труда в целях исчисления налога на прибыль. Правомерны ли действия организации, учитывая, что через четыре месяца указанные договоры были расторгнуты?

Согласно пункту 1 статьи 927 ГК РФ, страхование осуществляется на основании договоров имущественного или личного страхования, заключаемых гражданином или юридическим лицом (страхователем) со страховой организацией (страховщиком).

В соответствии со статьей 247 НК РФ объектом обложения налогом на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью для российских организаций в целях главы 25 НК РФ признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ.

Пунктом 1 статьи 252 НК РФ определено, что налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Согласно пункту 16 статьи 255 НК РФ, к расходам на оплату труда в целях главы 25 НК РФ относятся суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, суммы взносов работодателей, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом от 30.04.2008 № 56-ФЗ «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений», а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, на ведение соответствующих видов деятельности в Российской Федерации.

В случаях добровольного страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) указанные суммы относятся к расходам на оплату труда по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников (абз. 5 п. 16 ст. 255 НК РФ).

Абзацами 8 и 9 пункта 16 статьи 255 НК установлено, что в случае внесения изменений в условия договора страхования жизни, а также договора добровольного пенсионного страхования и (или) договора негосударственного пенсионного обеспечения в отношении отдельных или всех застрахованных работников (участников), если в результате таких изменений условия договора перестают соответствовать требованиям данного пункта, или в случае расторжения указанных договоров в отношении отдельных или всех застрахованных работников (участников) взносы работодателя по таким договорам в отношении соответствующих работников, ранее включенные в состав расходов, признаются подлежащими налогообложению с даты внесения таких изменений в условия указанных договоров и (или) сокращения сроков действия этих договоров либо их расторжения (за исключением случаев досрочного расторжения договора в связи с обстоятельствами непреодолимой силы, то есть чрезвычайными и непредотвратимыми обстоятельствами).

Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, а также



Страховые взносы по договору добровольного личного страхования, заключенному в пользу работников, учитываются в составе расходов при исчислении налога на прибыль, если данный договор был заключен на срок не менее одного года

расходы работодателей по договорам на оказание медицинских услуг, заключенным в пользу работников на срок не менее одного года с медицинскими организациями, имеющими соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 6% от суммы расходов на оплату труда.

Таким образом, страховые взносы по договору добровольного личного страхования, заключенному в пользу работников, учитываются в составе расходов при исчислении налога на прибыль, если данный договор был заключен на срок не менее одного года. В Налоговом кодексе РФ установлено, что при расторжении договоров страхования жизни, а также договора добровольного пенсионного страхования и (или) договора негосударственного пенсионного обеспечения страховые взносы учитываются в составе расходов при исчислении налога на прибыль, но кодекс не дает ответа на вопрос о том, учитываются ли данные взносы в составе расходов, если был расторгнут договор добровольного личного страхования.

По данному вопросу сформулированы разъяснения Минфина России. Так, из письма Минфина России от 07.06.2011 № 03-03-06/1/327 следует, что расходы, отнесенные в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль, должны быть восстановлены в составе доходов, поскольку были нарушены условия, установленные абзацем 5 пункта 16 статьи 255 НК РФ. Ранее Минфин России придерживался мнения, что организация вправе учесть в целях налогообложения прибыли в расходах на оплату труда суммы взносов по договору добровольного личного страхования работников, расторгнутому до истечения срока его действия (письмо от 05.08.2005 № 03-03-04/1/150).

Основываясь на более актуальной официальной позиции, страховые взносы, отнесенные в состав расходов при исчислении налога на прибыль по договору добровольного личного страхования, должны быть восстановлены в составе расходов, поскольку данный договор был расторгнут через четыре месяца по инициативе организации.

## Оплата проезда к месту учебы

Сотрудник работает в должности офис-менеджера и проходит обучение на заочном отделении высшего учебного заведения по программе бакалавриата по специальности «преподаватель младших классов». Учебное заведение находится в другом городе, и работодатель оплачивает один раз в год проезд работника до места учебы и обратно для сдачи экзаменов. Правомерно ли включить в состав расходов для уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль суммы оплаты проезда работника до места учебы и обратно, если специальность, по которой обучается работник, не совпадает с должностью в организации?

Согласно статье 173 ТК РФ, работникам, успешно осваивающим имеющие государственную аккредитацию программы бакалавриата, программы специалитета или программы магистратуры по заочной форме обучения, один раз в учебном году работодатель оплачивает проезд к месту нахождения соответствующей организации, осуществляющей образовательную деятельность, и обратно.

Из статьи 177 ТК РФ следует, что гарантии и компенсации работникам, совмещающим работу с получением образования, предоставляются при получении образования соответствующего уровня впервые. Указанные гарантии и компенсации также могут предоставляться работникам, уже имеющим профессиональное образование соответствующего уровня и направленным для получения образования работодателем согласно условиям трудового договора или ученического договора, заключенного между работником и работодателем в письменной форме.

На основании статьи 252 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Статьей 255 НК РФ определено, что в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления,

связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

К расходам на оплату труда в целях главы 25 НК РФ относятся расходы в виде среднего заработка, сохраняемого в соответствии с законодательством Российской Федерации на время учебных отпусков, предоставленных работникам налогоплательщика, а также расходы на оплату проезда к месту учебы и обратно (п. 13 ст. 255 НК РФ).

Минфин России в своем письме от 12.03.2008 № 03-03-06/1/169 пришел к выводу, что затраты на оплату проезда до места учебы и обратно учитываются в составе расходов при исчислении налога на прибыль. Кроме того, в письме Минфина России от 24.04.2006 № 03-03-04/1/389 отмечено, что в Трудовом кодексе РФ не предусмотрено, что работник должен обучаться по специальности, соответствующей трудовым обязанностям, расходы на оплату труда, сохраняемую на время учебных отпусков, а также расходы на оплату проезда к месту учебы и обратно организация вправе учесть в составе расходов на оплату труда.

Таким образом, затраты на оплату проезда учитываются в составе расходов при исчислении налога на прибыль, несмотря на то что специальность, по которой обучается работник, не совпадает с должностью в организации.

**Затраты на оплату проезда до места учебы и обратно учитываются в составе расходов при исчислении налога на прибыль**

## Выплата работникам для поддержания делового стиля

- ?
- Условиями коллективного договора организации предусмотрена дополнительная единовременная выплата (один раз в год) работникам на поддержание их делового стиля и имиджа. Правомерно ли отнесение работодателем такой выплаты в состав расходов на оплату труда для целей исчисления налога на прибыль?

Согласно статье 252 НК РФ, налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В соответствии с пунктом 2 статьи 252 НК РФ расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внедефинансовые расходы.

На основании статьи 255 НК РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Пунктом 2 статьи 255 НК РФ установлено, что к расходам на оплату труда в целях главы 25 НК РФ относятся начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели.

Установленный Налоговым кодексом РФ перечень расходов на оплату труда в силу пункта 25 статьи 255 НК РФ не является закрытым, то есть работодатель может устанавливать дополнительные выплаты работникам, которые он будет вправе включить в расходы по налогу на прибыль организаций при условии включения обязанности по выплате денежных средств работникам в трудовой и (или) коллективный договоры.



Экономическую целесообразность можно подтвердить документами, удостоверяющими, что деловой стиль и имидж работников способствует поддержанию отношений с контрагентами, привлечению новых клиентов, увеличению выручки и т.д. В этом случае, по нашему мнению, позиция налогоплательщика является правомерной.



**К.В. Котов, советник государственной гражданской службы РФ 2 класса**

## ИНН физического лица в справке 2-НДФЛ

**?** **Обязательно ли указывать ИНН физического лица в справке 2-НДФЛ? Что означает сообщение «Предупреждение. Не заполнен ИНН для гражданина России»?**

**Актуализация персональных данных физических лиц возможна с помощью сервиса «Узнай ИНН» на сайте ФНС России**

В соответствии с пунктом 2 статьи 230 НК РФ налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период по каждому физическому лицу, ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, форматам и в порядке, которые утверждены федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, если иное не предусмотрено пунктом 4 статьи 230 НК РФ.

Форма и порядок заполнения данных сведений утверждены приказом ФНС России от 30.10.2015 № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме».

Пунктом IV Порядка заполнения Раздела 2 «Данные о физическом лице – получателе дохода» установлено, что в поле «Фамилия, имя, отчество» указываются фамилия, имя и отчество налогоплательщика без сокращений в соответствии с документом, удостоверяющим личность, в поле «Серия и номер» указываются реквизиты документа, удостоверяющего личность налогоплательщика. При заполнении поля «Адрес места жительства в Российской Федерации» указывается полный адрес места жительства налогоплательщика на основании документа, удостоверяющего его личность, либо иного документа, подтверждающего адрес места жительства.

Таким образом, раздел 2 справки по форме 2-НДФЛ «Данные о физическом лице – получателе дохода» должен быть заполнен налоговым агентом на основании данных документа, удостоверяющего личность налогоплательщика.

В случае представления налоговым агентом справок 2-НДФЛ, заполненных в соответствии с Порядком и в строгом соответствии с документом, удостоверяющим личность налогоплательщика, либо иного документа, подтверждающего адрес места жительства (при отсутствии иных нарушений форматно-логического контроля), такие сведения считаются прошедшими форматно-логический контроль и подлежат приему в полном объеме.

В поле «ИНН в Российской Федерации» указывается идентификационный номер налогоплательщика – физического лица, подтверждающий постановку данного физического лица на учет в налоговом органе Российской Федерации. Актуализация персональных данных физических лиц возможна с помощью сервиса «Узнай ИНН» на сайте ФНС России (<https://service.nalog.ru/inn.do>).

С целью исключения приема от налогового агента сведений о доходах физического лица с заведомо недостоверными данными Федеральная налоговая служба установила дополнительные правила форматно-логического контроля за содержанием реквизитов в отношении физического лица – получателя доходов, в том числе проверку на наличие обязательности заполнения поля «ИНН в Российской Федерации» при реквизите «Гражданство (код страны)», равном «643».

Результатом данного контроля является формирование протокола приема сведений о доходах физических лиц с типом сообщения налоговому агенту вида «Предупреждение. Не заполнен ИНН для гражданина России». При этом сведения о доходах физических лиц (при отсутствии иных нарушений форматно-логического контроля) считаются прошедшими форматно-логический контроль и подлежат приему.

Обратите внимание, что представление сведений о доходах физического лица с указанием некорректного ИНН (присвоенного иному физическому лицу)

является представлением налоговым агентом налоговому органу документов, содержащих недостоверные сведения, и образует состав налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена статьей 126.1 НК РФ.

Отметим, что отдельные граждане России (особенно старшего поколения) по моральным и этическим соображениям религиозного характера отказывались ранее и до сих пор отказываются получать ИНН. В большинстве случаев с учетом положений абзацев 1 и 4 пункта 2 статьи 83 и пункта 3 статьи 85 НК РФ наличие ИНН у физических лиц, рожденных до 1 января 1999 года, заключающих трудовые договоры и не имеющих в собственности недвижимого имущества и транспортных средств, является сугубо добровольным, за рядом исключений, например, для государственных служащих. Таким образом, отсутствие ИНН у упомянутых выше сотрудников не может считаться нарушением налогового законодательства.

## Пособие по временной нетрудоспособности в расчете 6-НДФЛ

- Как отразить пособие по временной нетрудоспособности в расчете по форме 6-НДФЛ, если пособие было начислено за декабрь 2017 года, а реально выплачено в январе 2018-го?**

В соответствии с абзацем 3 пункта 2 статьи 230 НК РФ налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета расчет по форме 6-НДФЛ за первый квартал, полугодие, девять месяцев – не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, форматам и в порядке, утвержденным приказом ФНС России от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@.

Раздел 1 расчета по форме 6-НДФЛ составляется нарастающим итогом за первый квартал, полугодие, девять месяцев и год (далее – период представления). В разделе 2 расчета по форме 6-НДФЛ за соответствующий период представления отражаются те операции, которые произведены за последние три месяца этого периода.

Согласно пункту 1.1. Порядка заполнения, расчет по форме 6-НДФЛ заполняется на основании данных учета доходов, начисленных и выплаченных физическим лицам налоговым агентом, предоставленных физическим лицам налоговых вычетов, исчисленного и удержанного налога на доходы физических лиц, содержащихся в регистрах налогового учета.

В разделе 1 расчета по форме 6-НДФЛ указываются обобщенные по всем физическим лицам суммы начисленного дохода, исчисленного и удержанного налога нарастающим итогом с начала налогового периода по соответствующей налоговой ставке. В частности, по строке 020 раздела указывается обобщенная по всем физическим лицам сумма начисленного дохода нарастающим итогом с начала налогового периода (пункты 3.1, 3.3 Порядка заполнения).

В соответствии с подпунктом 1 пункта 223 НК РФ датой фактического получения дохода в виде пособия по временной нетрудоспособности считается день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц.

Таким образом, поскольку доход в виде пособия по временной нетрудоспособности в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 223 НК РФ считается полученным в день его выплаты (перечисления на счет налогоплательщика), то по строке 020 раздела 1 расчета по форме 6-НДФЛ данный доход отражается в том периоде представления, в котором этот доход считается полученным.

Согласно пункту 4 статьи 226 НК РФ, налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате с учетом особенностей, установленных данным пунктом. При этом налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода. При выплате налогоплательщику доходов в виде пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком) и в виде оплаты отпусков налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее последнего числа месяца, в котором производились такие выплаты.

Доход в виде пособия по временной нетрудоспособности считается полученным в день его выплаты (перечисления на счет налогоплательщика)



Например, доход в виде пособия по временной нетрудоспособности, начисленный работнику за декабрь 2017 года, непосредственно перечисленный на счет налогоплательщика 19 января 2018 года, подлежит отражению в разделах 1 и 2 расчета по форме 6-НДФЛ за первый квартал 2018 года.

В разделе 2 расчета по форме 6-НДФЛ за первый квартал 2018 года данная операция отражается следующим образом: по строке 100 указывается 19.01.2018, по строке 110 – 19.01.2018, по строке 120 – 31.01.2018, по строкам 130 и 140 – соответствующие суммовые показатели.

## Премии в отчетности по НДФЛ

**В каком порядке в справках 2-НДФЛ и в расчетах по форме 6-НДФЛ отражаются премии за производственные результаты и иные премии, если эти премии начисляются в одном месяце, а фактически выплачиваются в другом?**

**Датой фактического получения дохода в виде оплаты труда признается последний день месяца, за который налогоплательщику начислен доход за выполнение трудовых обязанностей в соответствии с трудовым договором (контрактом)**

Согласно пункту 3 статьи 226 НК РФ, исчисление сумм налога производится налоговыми агентами на дату фактического получения дохода, определяемую в соответствии со статьей 223 НК РФ, нарастающим итогом с начала налогового периода применительно ко всем доходам (за исключением доходов от долевого участия в организации), в отношении которых применяется налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 224 НК РФ, начисленным налогоплательщику за данный период, с учетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 223 НК РФ дата фактического получения дохода определяется как день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц – при получении доходов в денежной форме.

При этом датой фактического получения дохода в виде оплаты труда на основании пункта 2 статьи 223 НК РФ признается последний день месяца, за который налогоплательщику был начислен доход за выполнение трудовых обязанностей в соответствии с трудовым договором (контрактом).

С учетом указанных положений статьи 223 НК РФ, а также принимая во внимание позицию Верховного суда РФ, изложенную в Определении от 16.04.2015 № 307-КГ15-2718, датой фактического получения дохода в виде премий, являющихся составной частью оплаты труда и выплачиваемых в соответствии с трудовым договором и принятой в организации системой оплаты труда на основании положений Трудового договора РФ, в соответствии с пунктом 2 статьи 223 НК РФ признается последний день месяца, за который налогоплательщику был начислен указанный доход в соответствии с трудовым договором (контрактом).

Вместе с тем дата фактического получения дохода в виде иных премий, не относящихся в соответствии с Трудовым кодексом РФ к оплате труда, в соответствии с пунктом 1 статьи 223 НК РФ определяется как день выплаты указанного дохода налогоплательщику, в том числе перечисления на счет налогоплательщика в банке.

Например, доход в виде премии за производственные результаты за январь 2018 года на основании приказа от 31 января 2018 года работникам выплачен 7 февраля 2018 года. Следовательно, датой фактического получения данного дохода признается 31 января 2018 года. Если же 7 февраля 2018 года сотруднику была также выплачена премия ко дню рождения (на основании приказа от 31 января 2018 года), датой получения такого дохода является 7 февраля.

Согласно приказу ФНС России от 10.09.2015 № ММВ-7-11/387@ «Об утверждении кодов видов доходов и вычетов», для сумм премий, выплачиваемых за производственные результаты и иные подобные показатели, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами (выплачиваемые не за счет средств прибыли организации, не за счет средств специального назначения или целевых поступлений), предусмотрен код 2002. Премиям ко дню рождения (любым другим, не предусмотренным трудовым законодательством) присваивается код 2003 – суммы вознаграждений, выплачиваемых за счет средств прибыли организации, средств специального назначения или целевых поступлений.

Таким образом, в справке 2-НДФЛ по условиям приведенного примера премии должны быть отражены следующим образом:

- в январе 2018 года доход с кодом 2002;
- в феврале 2018 года доход с кодом 2003.

Согласно пункту 4 статьи 226 НК РФ, налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате с учетом особенностей, установленных данным пунктом. При этом налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода (п. 6 ст. 226 НК РФ).

По условиям приведенного примера расчет по форме 6-НДФЛ за первый квартал 2018 года должен быть заполнен следующим образом:

#### Раздел 1

- по строкам 020, 040, 070 – соответствующие суммовые показатели;
- по строке 060 – количество физических лиц, получивших доход.

#### Раздел 2

- по строке 100 в одном блоке указывается 31.01.2018, в другом – 07.02.2018;
- по строке 110 в одном и втором блоке – 07.02.2018;
- по строке 120 в одном и втором блоке – 08.02.2018;
- по строкам 130, 140 заполняемых блоков – соответствующие суммовые показатели.

## Социальные налоговые вычеты у работодателя

- ?** Сотрудник принес в бухгалтерию уведомление о неполучении социального налогового вычета. Однако на нем нет печати налоговой инспекции. Можно ли принять такое уведомление?

Согласно пункту 2 статьи 219 НК РФ, социальные налоговые вычеты, предусмотренные пунктом 1 статьи 219 НК РФ, предоставляются при подаче налоговой декларации в налоговый орган налогоплательщиком по окончании налогового периода, если иное не предусмотрено настоящим пунктом.

Социальные налоговые вычеты, предусмотренные подпунктами 2 и 3 пункта 1 статьи 219 НК РФ, и социальный налоговый вычет в сумме страховых взносов по договору (договорам) добровольного страхования жизни, предусмотренный подпунктом 4 пункта 1 статьи 219 НК РФ, могут быть предоставлены налогоплательщику до окончания налогового периода при его обращении с письменным заявлением к работодателю – налоговому агенту. Но только при условии представления подтверждения права налогоплательщика на получение социальных налоговых вычетов, выданного налоговым органом по форме, утверждаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Право на получение налогоплательщиком указанных социальных налоговых вычетов должно быть подтверждено налоговым органом в срок, не превышающий 30 календарных дней со дня подачи налогоплательщиком в налоговый орган письменного заявления и документов, подтверждающих право на получение указанных социальных налоговых вычетов.

Приказом ФНС России от 13.07.2016 № ММВ-7-11/403@ утверждена форма справки о подтверждении неполучения налогоплательщиком социального налогового вычета либо подтверждении факта получения налогоплательщиком суммы предоставленного социального налогового вычета, предусмотренного подпунктом 4 пункта 1 статьи 219 НК РФ.

С учетом изменений, внесенных в статью 219 НК РФ, письмом ФНС России от 16.01.2017 № БС-4-11/500@ по системе налоговых органов направлены рекомендуемые формы заявления и уведомления о подтверждении права налогоплательщика на получение социальных налоговых вычетов, предусмотренных подпунктами 2, 3 и 4 (в части социального налогового вычета в сумме страховых взносов по договору (договорам) добровольного страхования жизни) пункта 1 статьи 219 НК РФ.

В форме уведомления отсутствует поле «м.п.», и соответственно не требуется проставление печати. Таким образом, налоговые агенты вправе принимать без печати налогового органа уведомление о подтверждении права налогоплательщика на получение (либо неполучение) социальных налоговых вычетов, предусмотренных подпунктами 2, 3 и 4 пункта 1 статьи 219 НК РФ, выданное налоговым органом по рекомендуемой форме уведомления.

Налоговые агенты  
вправе принимать  
без печати  
налогового органа  
уведомление  
о подтверждении  
права  
налогоплательщика  
на получение (либо  
неполучение)  
социальных  
налоговых вычетов



**А.М. Рабинович**, руководитель Управления бухгалтерского и налогового консалтинга ООО «ФинЭкспертиза»

## Переходному периоду – переходные рекомендации

Минфин России выпустил Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2017 год (письмо от 19.01.2018 № 07-04-09/2694). Что интересного могут почерпнуть из этих рекомендаций бухгалтеры?



А.М. Рабинович

Главная особенность 2017 года заключается в том, что именно на этот год пришелся своеобразный «прорыв» в переводе российского бухгалтерского учета на МСФО – внесены ключевые изменения в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Рассмотрим мотивы и содержание этих изменений, чтобы лучше понять особенности Рекомендаций-2017.

Поскольку к настоящему моменту еще не принято ни одного нового российского стандарта бухгалтерского учета на основе МСФО (справедливости ради отметим, что действующие стандарты в этом ключе нередко обновлялись), изменения, внесенные в ПБУ 1/2008 в 2017 году, видятся вынужденным, но имеющим стратегическое значение маневром. Эти изменения, по моему мнению, позволяют крупному бизнесу (если того захочет материнская компания), не дожидаясь принятия новых федеральных стандартов на основе МСФО и независимо от степени их соответствия МСФО, составлять индивидуальную отчетность и материнской, и дочерних компаний преимущественно в соответствии с МСФО. Причем это касается не только холдинговых структур, но и, например, не имеющих дочерних организаций крупнейших ФГУП, обязанных наряду с отчетностью по ФСБУ составлять отчетность по МСФО на основании Распоряжения Правительства РФ от 27.10.2015 № 2176-р.

Реализован этот маневр в ПБУ 1/2008 двумя способами:

- пунктом 7 установлено, что учет конкретного объекта бухгалтерского учета ведется способом, установленным федеральным стандартом бухгалтерского учета. В случае если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета федеральный стандарт бухгалтерского учета допускает несколько

способов ведения бухгалтерского учета, организация осуществляет выбор одного из этих способов, руководствуясь пунктами 5, 5.1 и 6 настоящего Положения. Организация, которая раскрывает составленную в соответствии с МСФО консолидированную финансовую отчетность или финансовую отчетность организации, не создающей группу, вправе при формировании учетной политики руководствоваться федеральными стандартами бухгалтерского учета с учетом требований МСФО. В частности, такая организация вправе не применять способ ведения бухгалтерского учета, установленный федеральным стандартом бухгалтерского учета, когда такой способ приводит к несоответствию учетной политики организации требованиям МСФО;

- пунктом 5.1 определено, что в случае если основное общество утверждает свои стандарты бухгалтерского учета, обязательные к применению его дочерним общество, то такое дочернее общество выбирает способы ведения бухгалтерского учета исходя из указанных стандартов. Следовательно, путем введения норм МСФО в общекорпоративные стандарты (принципы, учетную политику) бухгалтерского учета материнская компания может внедрить эти нормы и в практику дочерних организаций, не составляющих отчетность по МСФО.

Кроме того, был найден способ большего «вовлечения» в МСФО среднего бизнеса: изменилась последовательность применения документов, руководствуясь которыми организация должна самостоятельно разрабатывать способ учета своих фактов хозяйственной жизни, если он не установлен в действующей нормативной правовой базе. Согласно пункту 7 прежней редакции ПБУ 1/2008,

организация должна была сначала искать точку опоры в российских стандартах бухгалтерского учета в виде способа учета аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов, и лишь не найдя ее там, могла переходить к МСФО. Новый пункт 7.1 ПБУ 1/2008 требует, наоборот, сначала обратиться к МСФО, и лишь в случае отсутствия «подсказки» там, переходить к поиску ее в ФСБУ.

Почему целевым адресатом этого нововведения автор считает в первую очередь средний бизнес? Потому что крупный бизнес, как мы видели, может применять МСФО и без этого, а у малого бизнеса маловероятны ситуации и факты хозяйственной жизни, способ учета которых не был бы установлен ФСБУ. Хотя, конечно, на практике пункт 7.1 ПБУ 1/2008 должны использовать и крупные организации, не желающие распространять на свою и (или) «дочек» индивидуальную отчетность правила МСФО, а при необходимости – и малый бизнес.

В силу такого потенциального расширения сферы применения МСФО, во-первых, сужается сфера вопросов, толкование которых надо разъяснить в рекомендациях аудиторам – многие из них урегулированы в МСФО (и в письмах Минфина России по обобщению практики применения МСФО в России). А, во-вторых, возрастает роль профессионального суждения бухгалтера, что также сокращает сферу директивного регулирования.

## Учетная политика организаций в 2017 году

Как уже было отмечено, новым пунктом 7.1 ПБУ 1/2008 был изменен порядок самостоятельной разработки организацией способа бухгалтерского учета по конкретному вопросу в случае, если такой способ не установлен в ФСБУ, как с точки зрения набора, так и последовательности применяемых для этого «источников права», на первое место среди которых выдвинуты МСФО. Эти изменения вступили в силу 6 августа 2017 года.

В соответствии с пунктом 10 ПБУ 1/2008 изменение нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету может стать основанием для изменения

## Кстати

Говоря о профессиональном суждении, следует помнить о пункте QC25 Концептуальных основ финансовой отчетности по МСФО. В нем сказано: «Несмотря на то что одно экономическое явление может быть правдиво представлено несколькими способами, когда в отношении одного и того же экономического явления допускается использование альтернативных методов учета, сопоставимость уменьшается».

Сходным образом в уже выполненной Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (приказ Минфина России от 01.07.2004 № 180) указывалось, что для повышения сопоставимости бухгалтерской отчетности разных хозяйствующих субъектов надо неуклонно сокращать количество случаев, когда в российских стандартах предусматривается несколько альтернативных подходов к формированию и представлению информации в бухгалтерской отчетности.

Иначе говоря, чем меньше профессионального суждения – тем лучше для пользователя, поскольку тем сопоставимее отчетность разных организаций. А значит, ее пользователю – прежде всего стороннему инвестору (кредитору, лизингодателю и т.д.) – легче принимать на ее основе экономически обоснованные решения.

учетной политики организации. Это в свою очередь потребует ретроспективного отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности последствий такого изменения.

Однако Рекомендации подчеркивают: пункт 7.1 ПБУ 1/2008 не устанавливает, не отменяет и не изменяет способы ведения бухгалтерского учета. Вступление в силу данного пункта не предполагает обязательного внесения изменений в учетную политику организации, в том числе в части способов ведения бухгалтерского учета, разработанных самостоятельно до вступления в силу приказа Минфина России от 28.04.2017 № 69н «О внесении изменений в ПБУ 1/2008».

В Рекомендациях этот вывод сделан применительно к 2017 году. Однако для облегчения и обеспечения постепенности перехода организаций к МСФО его можно распространить на весь период до принятия соответствующих новых ФСБУ.

Иными словами, организации, применявшие до 2018 года способы учета, разработанные в соответствии с порядком, который был ранее установлен пунктом 7 ПБУ 1/2008, могут продолжать применять их до момента введения в действие соответствующих новых ФСБУ в качестве обязательных для применения. А организации, столкнувшиеся с ситуацией, требующей самостоятельной разработки способа учета, лишь после указанной даты, должны до принятия указанных ФСБУ разрабатывать его

**Изменение нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету может стать основанием для изменения учетной политики организации**



Под раскрытием отчетности, составленной в соответствии с МСФО, следует понимать ее размещение в информационных системах общего пользования или публикацию в СМИ, доступных для заинтересованных в ней лиц

в соответствии с пунктом 7.1 ПБУ 1/2008, то есть в первую очередь руководствуясь МСФО.

## Право на применение федеральных стандартов бухгалтерского учета с учетом требований МСФО

Новая редакция пункта 7 ПБУ 1/2008 дает возможность организации, которая раскрывает составленную в соответствии с МСФО консолидированную финансовую отчетность или финансовую отчетность организации, не создающей группу, при формировании учетной политики руководствоваться федеральными стандартами бухгалтерского учета с учетом требований МСФО. В частности, такая организация вправе не применять способ ведения бухгалтерского учета, установленный федеральным стандартом бухгалтерского учета, когда такой способ приводит к несоответствию учетной политики организации требованиям МСФО.

Рекомендации обращают внимание, что под раскрытием отчетности, составленной в соответствии с МСФО, согласно пункту 2 статьи 7 Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» следует понимать ее размещение в информационных системах общего пользования или публикацию в средствах массовой информации, доступных для заинтересованных в ней лиц. Еще один вариант раскрытия – проведение в отношении указанной отчетности иных действий, обеспечивающих ее доступность для всех заинтересованных в ней лиц независимо от целей получения данной отчетности по процедуре, гарантирующей ее нахождение и получение.

Последняя часть приведенной нормы закона «О консолидированной финансовой отчетности» является воспроизведением пункта 1 статьи 30 Федерального закона от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг». При этом, согласно пунктам 68.1, 68.2 Положения о раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг (утв. Банком России 30.12.2014 № 454-П), консолидированная финансовая отчетность эмитента раскрывается путем опубликования ее текста на странице в сети Интернет и в составе соответствующего ежеквартального отчета эмитента. Нарушение этих требований влечет за

собой наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20000 до 30000 руб. или дисквалификацию на срок до одного года; на юридических лиц – от 500000 до 700000 руб. (п. 2 ст. 15.17 КоАП РФ, Определение ВС РФ от 28.12.2017 № 305-АД17-16678).

Других «иных» действий, обеспечивающих доступность отчетности, составленной по МСФО, для всех заинтересованных в ней лиц, кроме включения ее в ежеквартальный отчет эмитента, нормативные правовые акты не описывают.

## Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики

Изменения, внесенные в ПБУ 1/2008 приказом Минфина России от 28.04.2017 № 69н, не ограничиваются вопросами МСФО. Одно из таких изменений указывает: ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается среди прочего в корректировке на самую раннюю представляемую в бухгалтерской отчетности дату входящего остатка не только по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», но и (или) по другим статьям бухгалтерского баланса. Рассмотрим пример.

В июле 2017 года в статью 30 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ) был добавлен пункт 1.1 (Федеральный закон от 18.07.2017 № 160-ФЗ). Согласно ему положения по бухгалтерскому учету, утвержденные Минфином России в период с 1 октября 1998 года до дня вступления в силу Закона № 402-ФЗ, признаются для целей этого закона федеральными стандартами.

После вступления в силу этой нормы организация – застройщик многоквартирных жилых домов пришла к выводу о неправомерности дальнейшего отражения сумм страховых платежей на счете 97 «Расходы будущих периодов», а задолженности дольщиков – по счету 98 «Доходы будущих периодов», а значит, и в соответствующих статьях баланса, предназначенных для отражения данных по этим счетам. В этом случае отражение последствий изменения учетной политики в 2017 году не будет затрагивать счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и соответствующую статью бухгалтерского баланса:

- в первом случае в бухгалтерском учете будет сделана запись Дебет 76, субсчет 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию», Кредит 97, а в представленных в бухгалтерском балансе данных за 2015–2016 годы соответствующие данные перенесены из статьи, по которой отражался счет 97 «Расходы будущих периодов» (обычно это «Прочие внеоборотные активы» или «Прочие оборотные активы», реже – «Запасы»), в статью «Дебиторская задолженность»;
- во втором случае будет сделана запись Дебет 76 Кредит 98 красное сторно, а из данных баланса за годы, предшествующие отчетному, исключены соответствующие данные по статьям «Дебиторская задолженность» и «Доходы будущих периодов».

По мнению автора, установление «даты отсечения» (1 октября 1998 года) для признания или непризнания ПБУ федеральными стандартами является неоправданным. По-прежнему действуют в силу пункта 1 статьи 30 Закона № 402-ФЗ, но получается, что не являются федеральными стандартами такие ПБУ, как Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (утв. Минфином России 30.10.1993 № 160) и Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, далее – Положение № 34н). Заметим, что, в частности, к последнему Минфин России продолжает обращаться как применимому документу.

## Инвентаризация перед составлением годовой бухгалтерской отчетности

В Рекомендациях подчеркивается, что исходя из общих норм статьи 11 Закона № 402-ФЗ об установлении случаев обязательного проведения инвентаризации федеральными стандартами, норм пункта 1 статьи 30 Закона № 402-ФЗ о применении до принятия новых ФСБУ правил бухгалтерского учета и отчетности, утвержденных Минфином России до вступления в силу данного закона, и пункта 27 Положения № 34н, проведение инвентаризации активов и обязательств обязательно перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (за исключением активов, инвентаризация которых проводилась не ранее 1 октября отчетного года).

Согласно пункту 2 статьи 11 Закона № 402-ФЗ, при инвентаризации выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета. То есть формально Закон № 402-ФЗ не требует при инвентаризации проверять и документально подтверждать также состояние и оценку активов и обязательств, о чем сказано в пункте 26 Приказа № 34н.

Отсутствие этих задач в приведенной формулировке Закона № 402-ФЗ объясняется исключительно ее обобщающим характером, обусловленным статусом закона как документа, и не дает оснований говорить о частичном противоречии ей рассмотренной нормы Положения № 34н, а значит, и о неприменении ее в соответствующей части<sup>1</sup>. Иными словами, при проведении инвентаризации, кроме выявления фактического наличия активов и обязательств, нужно также проверять и документально подтверждать их состояние и оценку.

Без проверки состояния и оценки инвентаризуемого объекта, в частности, невозможно формировать и корректировать в определенных случаях оценочные резервы (сомнительных долгов, под снижение стоимости материально-производственных запасов, под обесценение финансовых вложений), оценочные обязательства и оценочные значения. Напомним, что этого требуют пункт 70 Приказа № 34н, пункт 25 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», пункты 37–40 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», пункты 6, 23 ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», пункт 2 ПБУ 21/2008.

Как свидетельствует аудиторская практика, необходимо также обратить внимание, что в пункте 27 Положения № 34н возможность не проводить инвентаризацию в акционерных обществах по состоянию на 31 декабря отчетного года в связи с проведением ее на более ранние даты после 30 сентября этого года предусмотрена только в отношении активов. Соответственно в части расчетов это относится только к дебиторской задолженности, а кредиторская задолженность должна инвентаризоваться по состоянию на 31 декабря независимо от дат ее предыдущей инвентаризации.

Это не означает, что вся кредиторская задолженность должна быть подтверждена актами сверки или иными

При проведении инвентаризации, кроме выявления фактического наличия активов и обязательств, нужно также проверять и документально подтверждать их состояние и оценку

<sup>1</sup> На применение правил бухгалтерского учета и отчетности, утвержденных до вступления в силу Закона № 402-ФЗ, только в не противоречащей ему части указано в Информации Минфина России № ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»».



Дополнительные расходы по займам могут включаться равномерно в состав прочих расходов в течение срока займа (кредитного договора)

документами, полученными от кредиторов. Унифицированная форма № ИНВ-17 (утв. постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 № 88), которая хоть и не обязательна, но продолжает повсеместно использоваться, содержит такую графу: «не подтвержденная кредиторами».

### Признание расходов по займам

Нормы ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» предусматривают только два варианта учета расходов по займам: или отнесение на прочие расходы, или включение в стоимость инвестиционного актива.

В связи с этим в Рекомендациях отмечается, что нельзя признавать расходы по займам, не включенные в стоимость инвестиционного актива, в качестве каких-либо активов, в том числе в качестве так называемых расходов будущих периодов. Это корреспондирует с тем, что пункт 7 статьи 5 Закона № 402-ФЗ по сути запрещает существование таких объектов бухгалтерского учета, как расходы и доходы будущих периодов за пределами случаев, допускаемых ПБУ (традиционно к таким положениям относят ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» и ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»).

В то же время пункт 3 ПБУ 15/2008 относит к расходам по займам не только проценты, но и дополнительные расходы в виде сумм, уплачиваемых за информационные и консультационные услуги, за экспертизу договора займа (кредитного договора) и иные расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов). Их «непричастность» к расходам будущих периодов далеко не так очевидна, как процентов.

Дополнительные расходы (как следует из их обобщающей характеристики – «связанные с получением»), как правило, уплачиваются до поступления заемных средств. Согласно пункту 8 ПБУ 15/2008, дополнительные расходы по займам могут включаться равномерно в состав прочих расходов в течение срока займа (кредитного договора).

При выборе в учетной политике этого способа учета организация неизбежно будет применять счет 97 «Расходы будущих периодов» (Дебет 76 Кредит 51, Дебет 97 Кредит 76). Поскольку оставление уплаченной суммы на весь срок пользования заемными средствами на счете 76

«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» не будет соответствовать его экономическому смыслу. После предоставления заемных средств заимодавец (кредитор) больше ничего не должен заемщику, не имеет перед ним дебиторской задолженности.

В бухгалтерском балансе указанные данные по счету 97 должны включаться в статью «Запасы» бухгалтерского баланса, по которой предписывается показывать данные о «законных» расходах будущих периодов (п. 20 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»). Причем независимо от срока кредита или займа, но с отдельным представлением в случае существенности долгосрочных и краткосрочных расходов будущих периодов, как того требует пункт 19 ПБУ 4/99, для выполнения которого нет никакой необходимости переносить долгосрочные расходы будущих периодов в статью «Прочие внеоборотные активы».

Но это – лишь один из возможных подходов. Он позволяет считать, что такой объект бухгалтерского учета, как расходы будущих периодов, предусмотрен ФСБУ – ПБУ.

Допустим и другой подход: так как в ПБУ 15/2008 расходы будущих периодов прямо не упоминаются, норма его пункта 8 о возможности равномерного признания в расходах дополнительных расходов по заемным средствам не подлежит применению, так как противоречит пункту 7 статьи 5 Закона № 402-ФЗ.

Автору более приемлемым представляется первый вариант.

Отметим, что под инвестиционным активом может пониматься и определенное незавершенное производство. Согласно пункту 2 статьи 8 Закона № 402-ФЗ, экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, то есть в том числе независимо от того, каким активом станет готовая продукция исполнителя у заказчика – внеоборотным или оборотным. А пункт 17 МСФО (IAS) 2 «Запасы» допускает включение расходов по займам в стоимость запасов (в состав которых в бухгалтерском балансе включаются и данные о незавершенном производстве).

Вероятно, ситуация с определением в ПБУ 15/2008 инвестиционного актива стала одним примеров, побудивших Минфин России усилить формулировку пункта 2 статьи 8 Закона № 402-ФЗ о самостоятельной разработке организацией

учетной политики. В новом пункте 5.1 ПБУ 1/2008 указано, что организация делает это независимо от выбора способов ведения бухгалтерского учета другими организациями. Исключением является ситуация, когда дочерние организации должны в силу пункта 14 статьи 21 Закона № 402-ФЗ применять те способы учета, которые установит для них в корпоративной учетной политике материнская организация.

### **Сравнительные данные по нематериальным активам при изменении сроков полезного использования и способа определения амортизации**

Пункты 27,30 ПБУ 14/2007 указывают на ежегодную проверку срока полезного использования и способа амортизации нематериального актива на предмет их уточнения. Пункт 4 ПБУ 21/2008 устанавливает, что при необходимости такого уточнения возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях, то есть перспективно.

На этом основании в Рекомендациях сделан вывод: в случае изменения организацией указанных параметров использования нематериального актива в бухгалтерской отчетности сравнительные данные за период (периоды), предшествующий (предшествующие) отчетному, не изменяются. И это понятно, поскольку перспективное отражение последствий какого-либо изменения исключает их ретроспективное отражение.

Показательным здесь представляется другое. Говоря о возможности пересмотра срока полезного использования, Минфин России не упоминает основные средства. При том что в пункте 3 ПБУ 21/2008 в качестве примера оценочных значений называются сроки полезного использования не только нематериальных активов, но и основных средств, чем иногда пытаются обосновать возможность пересмотра и их срока полезного использования.

Минфин России, как можно понять из Рекомендаций, придерживается другой позиции. Опирается она на известное правило решения коллизии между двумя нормами, содержащимися в актах одинакового юридического уровня: независимо от времени принятия приоритетом обладает специальная норма перед

общей (см. Определение Конституционного суда РФ от 05.10.2000 № 199-О, постановление Конституционного суда РФ от 14.05.2015 № 9-П и др.).

В данном случае приоритетными являются нормы ПБУ 6/01 «Учет основных средств». В пункте 20 данного ПБУ названа только одна ситуация, в которой допустим пересмотр срока полезного использования объекта основных средств: улучшение (повышение) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации.

Таким образом, до принятия нового ФСБУ «Основные средства» в других случаях изменение срока последнего использования основных средств не допускается.

### **Использование кросс-курса в бухгалтерском учете**

В Рекомендациях сказано: в случае отсутствия официального курса иностранной валюты к рублю, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации, пересчит стоимости активов и обязательств, выраженной в иностранной валюте, целесообразно производить применительно к порядку, установленному ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (в редакции приказа Минфина России от 09.11.2017 № 180н). То есть по кросс-курсу соответствующей валюты, рассчитанному исходя из курсов иностранных валют, установленных Центральным банком Российской Федерации (п. 5 ПБУ 3/2006).

В связи с упоминанием в Рекомендациях приказа Минфина России от 09.11.2017 № 180н, который, согласно его пункту 2, вступает в силу с 2019 года, целесообразно остановиться на вопросе о возможности его досрочного применения в 2018 году.

В соответствии с пунктом 23 ПБУ 1/2008, в случае если нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету предусматривает возможность добровольного применения утвержденных им правил до наступления срока их обязательного применения, организация при использовании такой возможности должна раскрыть в бухгалтерской (финансовой) отчетности данный факт. Приказ Минфина России от 09.11.2017 № 180н не содержит положений о возможности его

**Перспективное отражение последствий какого-либо изменения исключает их ретроспективное отражение**



Несущественной является информация, от наличия, отсутствия или способа отражения которой в бухгалтерской отчетности организации не зависят экономические решения пользователей этой отчетности

досрочного применения, следовательно, и возможности этого, которую можно было использовать, нет.

В качестве противоположного примера приведем письмо Минфина России от 30.11.2017 № 02-06-10/79778 о досрочном применении федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора», «Основные средства», «Аренда», «Обесценение активов», «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» (утв. приказами Минфина России от 31.12.2016 № 256н – 260н для обязательного применения при ведении учета с 1 января 2018 года, составлении отчетности, начиная с отчетности 2018 года). В письме отмечается, что стандартами не установлены запреты на более раннее применение их положений по решению субъектов учета при условии раскрытия соответствующей информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности. То есть желающие могут применить указанные стандарты уже при составлении отчетности за 2017 год.

## Сущность информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности

- Согласно нормам пункта 11 ПБУ 4/99:
- существенные показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, без знания о которых заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности, должны приводиться в бухгалтерской (финансовой) отчетности обособленно, то есть по отдельным статьям;
  - несущественные показатели могут приводиться в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках (ныне – отчете о финансовых результатах) общей суммой с раскрытием их в пояснениях к указанным формам отчетности.

В дополнение к этим положениям в Рекомендациях сделан акцент, что организация относит информацию (показатели) об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях к существенным

или несущественным, исходя как из величины, так и из характера этой информации.

О важности для определения существенности данных не только их величины (и соответственно их доли (процента) в совокупной величине соответствующих данных), но и характера тестируемых на предмет существенности данных говорилось и в предыдущих Рекомендациях Минфина по аудиту годовой отчетности (например, годовой отчетности за 2010 год). Новизна же Рекомендаций-2017 состоит в том, что впервые после отмены в 2010 году Приказа Минфина России от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» данное указание опирается на нормативный правовой акт – на новую норму пункта 7.4 ПБУ 1/2008 о том, что отнесение информации к несущественной организации осуществляется самостоятельно, исходя как из величины, так и из характера этой информации.

Воспроизведя далее еще одно положение нового пункта 7.4 ПБУ 1/2008, согласно которому несущественной является информация, от наличия, отсутствия или способа отражения которой в бухгалтерской отчетности организации не зависят экономические решения пользователей этой отчетности, Минфин России, по моему мнению, тем самым напоминает, что единственным критерием существенности выступают интересы пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности информации, но никак не самой организации или тех, кто составляет отчетность.

## Раскрытие процентов за пользование денежными средствами в отчете о движении денежных средств

Исходя из пунктов 8–12 ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств», суммы денежных средств, зачисленные на счет организации в качестве процентов по договору банковского счета, классифицируются как денежные потоки от текущих операций. Очевидно, чтобы не путать с процентами по банковскому вкладу (депозиту), которые в Отчете о движении денежных средств отражаются в составе инвестиционных операций.

Можно также напомнить, что данные о процентах по договору банковского счета и по депозиту, не облагаемых НДС, не показываются в разделе 7 налоговой



декларации по НДС и не учитываются в качестве необлагаемых доходов при составлении пропорции стоимости облагаемых и необлагаемых отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав (пункты 4, 4.1 ст. 170 НК РФ).

### **Отражение в бухгалтерском учете показателей, связанных с пенсионными программами**

Нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету не установлены конкретные способы ведения бухгалтерского учета обязательств (активов) и расходов, связанных с участием организации в негосударственных пенсионных программах.

Рекомендации указывают: в соответствии с новым порядком, установленным пунктом 7.1 ПБУ 1/2008, способы ведения бухгалтерского учета обязательств (активов) и расходов, связанных с участием организации в негосударственных пенсионных программах, целесообразно разрабатывать исходя из МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам», введенного в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

Полагаю, что большинство организаций, имеющих собственные пенсионные программы, составляют консолидированную или иную отчетность по МСФО в силу требований Закона № 208-ФЗ. Поэтому, руководствуясь пунктами 7 и 5.1 ПБУ 1/2008, имеют возможность при составлении индивидуальной и корпоративной учетной политики и индивидуальной отчетности по ФСБУ напрямую применять нормы МСФО (IAS), не разрабатывая на их основе свой аналогичный способ учета.

### **Возникновение обязанности составлять консолидированную финансовую отчетность**

Составлять, представлять и раскрывать консолидированную финансовую отчетность за 2017 год должны федеральные государственные унитарные предприятия и акционерные общества, акции которых находятся в федеральной собственности, включенные в перечни, утвержденные Правительством РФ. При этом исполнение указанной обязанности не предполагает освобождения организации от обязанности составлять и представлять бухгалтерскую отчетность в соответствии с Законом № 402-ФЗ.

На сегодня в этих перечнях, утвержденных Распоряжением Правительства РФ от 27.10.2015 № 2176-р, 5 ФГУП и 35 АО. При этом в 2017 году в перечень включены 16 АО, многие из которых уже давно составляют консолидированную отчетность по МСФО.

Для ФГУП, у которых не может быть дочерних обществ в силу закона (п. 1 ст. 2 Федерального закона от 14.11.2002 № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях»), а также для АО, не имеющих таких обществ, включение в указанные перечни означает необходимость составлять две индивидуальные отчетности: одну по МСФО, вторую по ФСБУ. При этом пункт 7 ПБУ 1/2008 позволяет им делать это в значительной мере по одним и тем же правилам – правилам МСФО, сокращая тем самым трудозатраты на переводку и корректировки.

### **Составление консолидированной финансовой отчетности**

При составлении консолидированной отчетности для решения отдельных вопросов целесообразно руководствоваться не только МСФО (в установленном порядке признанными для применения на территории Российской Федерации), но и сложившейся практикой применения МСФО на территории Российской Федерации, обобщенной в документах Межведомственной рабочей группы по применению МСФО, образованной Минфином России (ОП 1-2012, ОП 2-2012, ОП 3-2013, ОП 4-2013, ОП 5-2014, ОП 6-2015, ОП 7-2015, ОП 8-2016, ОП 9-2016, ОП 10-2017, ОП 11-2017).

При составлении консолидированной отчетности для решения отдельных вопросов целесообразно руководствоваться не только МСФО, но и сложившейся практикой применения МСФО на территории Российской Федерации



Указанные документы размещены на официальном сайте Минфина России [www.mfin.ru](http://www.mfin.ru) в разделе «Бухгалтерский учет и отчетность – Международные стандарты финансовой отчетности – Законодательство о МСФО – Межведомственная рабочая группа по применению МСФО».

## О том, чего нет в Рекомендациях

Рекомендации-2017 являются, пожалуй, первыми, в которых не упоминаются методические указания по бухгалтерскому учету. И это не случайно.

В пункте 1 статьи 30 Закона № 402-ФЗ говорится о действительности и действенности правил бухгалтерского учета, установленных Минфином России до вступления в силу Закона № 402-ФЗ, а не нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, принятых до этого момента. Аналогичным образом достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету (п. 6 ПБУ 4/99).

Все правила бухгалтерского учета, установленные до вступления в силу Закона № 402-ФЗ, и все принятые до него нормативные акты устанавливались и принимались на основе и в соответствии с прежним Федеральным законом о «О бухгалтерском учете» (от 21.11.1996 № 129-ФЗ), поэтому, чтобы понять, что такие правила и в каких документах они содержались, надо обратиться к Закону № 129-ФЗ.

Согласно статье 5 «Регулирование бухгалтерского учета» Закона № 129-ФЗ, из перечисленных в ней видов актов по бухгалтерскому учету правила бухгалтерского учета содержатся только в положениях (стандартах) по бухгалтерскому учету. Кроме того, согласно той же статье методические указания, несмотря на свой обязательный для исполнения характер, не относились (соответственно не относятся) к нормативным актам по бухгалтерскому учету, о чем говорит союз «и» между ними.

Таким образом, с законодательно-теоретической точки зрения с 1 января 2013 года правовой статус методических указаний по бухгалтерскому учету, как минимум, сильно дискуссионный и очень сомнительный.

В то же время на практике они и после этого периода продолжают использоваться, в том числе Минфином России

## Кстати

Напомним, что в настоящее время действуют 7 методических указаний, в том числе по вопросам, не урегулированным другими документами:

- Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н);
- Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н);
- Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (утв. приказом Минфина России от 26.12.2002 № 135н);
- Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций (утв. приказом Минфина России от 20.05.2003 № 44н);
- Указания об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга (утв. приказом Минфина России от 17.02.97 № 15);
- Указания по отражению в бухгалтерском учете организаций операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом (утв. приказом Минфина России от 28.11.2001 № 97н);
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49).

в ежегодных рекомендациях по аудиту годовой отчетности (за исключением последних), а также в других случаях (см., например, вопрос о бухгалтерском учете операций лизинга в Информационном сообщении от 17.11.2014 № ИС-учет-1).

Новое «дыхание» и остроту вопроса о статусе методических указаний приобрел после внесения изменений в ПБУ 1/2008 в части применения МСФО, в том числе выдвижения их на первый план при самостоятельной разработке организацией способа учета (п. 7.1). Поэтому что, если считать описанные только в методических указаниях способы учета не установленными, то по всем соответствующим вопросам надо применять МСФО.

И здесь мы еще раз повторим: организации, применявшие до 2018 года способы учета, описанные в методических указаниях, могут продолжать применять их до введения в действие соответствующих новых ФСБУ в качестве обязательных для применения. А организации, столкнувшиеся с ситуацией, описанной только в методических указаниях, с 2018 года должны до принятия указанных ФСБУ считать способ учета не установленным и соответственно разрабатывать его самостоятельно, руководствуясь пунктом 7.1 ПБУ 1/2008, то есть в первую очередь МСФО.

**Организации, применявшие до 2018 года способы учета, описанные в методических указаниях, могут продолжать применять их до введения в действие соответствующих новых ФСБУ в качестве обязательных для применения**

**А.А. Родионов, налоговый эксперт**

## Обзор арбитражной практики: январь – февраль 2018 года

**Если выплата зафиксирована только среди социальных гарантий, она не облагается взносами на «травматизм»**

### Не подготовив расчет, фирма не смогла снизить доначисления

Выездной проверкой установлено занижение налогооблагаемой прибыли, инспекция доначислила налог на прибыль, пени и штраф. Компания считает доначисления завышенными, поясняя: ИФНС также доначислила налог на имущество организаций. Однако чиновники обязаны были включить этот налог в расходы, снизив базу для доначислений налога на прибыль. Это сократило бы пени и штраф.

Суд указал: утверждения налогоплательщика должны быть подтверждены расчетом, приложенным к возражениям по акту проверки, и к заявлению, поданному в арбитраж. В расчете следовало привести доначисленный налог на имущество и скорректированную прибыль. Тогда организация смогла бы рассчитать налог на прибыль, пени и штраф, которые вправе предъявить инспекция. В анализируемом случае расчет не составлен, поэтому незаконность доначислений не доказана – решил АС Московского округа (постановление от 01.02.2018 № А40-9669/2017).

Если расчет подготовлен, то доначисления удается уменьшить. Это видно из постановления ФАС Московского округа от 14.10.2013 № А40-230/13 и определения ВС РФ от 26.01.2017 № 305-КГ16-13478. В подобных делах суд напоминает: «предметом... проверки является правильность исчисления... налогов» (п. 4 ст. 89 НК РФ). Значит, нужно учесть все ошибки, включая приводящие к налоговым переплатам. Такой ошибкой считают и неотнесение к расходам налога на имущество или других налогов, уменьшающих облагаемую прибыль.

### Информация оператора избавит от штрафа

Оспаривая штраф за непредставление персонифицированной отчетности, компания предъявила письмо оператора, обеспечивающего пересылку информации в фонд. Из него видно, что страхователь своевременно загрузил отчетность в систему передачи данных, но она не поступила

«пенсионщикам» из-за технического сбоя. Организация не знала о сбое (в ее документах зафиксирована отправка сведений), он возник не по вине предприятия. Значит, штраф незаконен. Таков вывод Десятого ААС (постановление от 16.10.2017 № 09АП-46761/2017), с которым согласился АС Московского округа (постановление от 30.01.2018 № А40-86915/2017).

### Суд освободил от взносов с компенсации платежей за детсад

Организация платит за содержание детей работников в детском саду или компенсирует затраты персонала. Такие суммы не названы среди освобожденных от взносов. Поэтому чиновники требуют отчисления во внебюджетные фонды (письма Минфина России от 22.09.2017 № 03-03-06/1/61518 и ФНС России от 14.09.2017 № БС-4-11/18312@). Не признавая подобные разъяснения, компания обратилась в суд.

Предприятие оспаривало начисление взносов на страхование от несчастных случаев. Их берут с выплат работникам, назначенных в рамках трудовых отношений (п. 1 ст. 20.1 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ). А спорные суммы не входят в фонд оплаты труда, не уменьшают облагаемую прибыль, не предусмотрены в трудовых договорах, не зависят от результатов работы сотрудника или иных производственных показателей.

Выплата зафиксирована только в коллективном договоре, среди социальных гарантий. Значит, она не регулируется трудовыми отношениями. Поэтому не облагается взносами на страхование от несчастных случаев. Так решили Десятый ААС (постановление от 31.08.2017 № А41-24663/17) и АС Московского округа (постановление от 25.01.2018 № А41-24663/2017).

Все аргументы применимы и к «основным» страховым взносам, начисляемым в соответствии с Налоговым кодексом РФ. Их также берут лишь с тех выплат персоналу, которые регулируются трудовыми отношениями (подп. 1 п. 1 ст. 420 НК РФ). Установив неприменимость этих отношений к спорной компенсации, суд избавит от взносов.



## Выдача займа показала необоснованность затрат по кредиту

Получив кредит, налогоплательщик израсходовал его на выдачу беспроцентного займа руководителю. Эта операция не направлена на рост доходов. Значит, проценты по взятому кредиту – необоснованные затраты. Они не могут уменьшать облагаемую прибыль. Об этом АС Московского округа сообщил в постановлении от 29.01.2018 № А41-27870/2017.

Компания может ссылаться на косвенную выгоду от предоставления беспроцентных займов. Например, заявить, что руководитель израсходовал средства на приобретение товаров для налогоплательщика (надо предъявить документы на оплату и оприходование ценностей). Или пояснить, что директор одновременно является арендодателем помещений для налогоплательщика и не повышает арендную плату в обмен на выдачу займа (желательно предъявить переписку, свидетельствующую о данной договоренности). Не запрещены и другие аргументы. Но даже они не гарантируют победу в арбитраже. Сейчас подобные споры чаще выигрывает инспекция.

## Ошибки при уведомлении избавили от штрафа за работу без ККТ

По утверждению налоговиков, предприниматель не соблюдал правила работы с кассовой техникой и вызван в инспекцию для составления протокола. Поскольку коммерсант не явился, протокол выписан без него. И стал основанием для постановления, по которому предъявлен штраф.

Бизнесмен оспорил санкции, напомнив: при заполнении протокола привлекаемому к ответственности разъясняют его права, позволяют предоставить объяснения (ст. 28.2 КоАП РФ). Но эти условия не обеспечены по вине ИФНС. Она высказала вызов, но не убедилась в его получении. Данный вызов, как видно из уведомления о вручении, гражданин получил уже после оформления протокола. Поэтому не мог защитить свои интересы, его права нарушены. Штраф надо отменить – решил АС Московского округа (постановление от 08.02.2018 № А40-62206/2017).

## Сопоставление договоров привело к доначислению

Проверяя компанию, инспекция вправе сопоставить ее договоры. Например,

соглашения на выполнение работ налогоплательщиком с подписанными им договорами на привлечение субподрядчиков.

Ревизоры обратили внимание на противоречия в контрактах. В частности, срок выполнения работ по договору с заказчиком меньше закрепленного в соглашениях на субподряд. Выходит, что налогоплательщик обязан сдать заказ, хотя еще не завершены отдельные субподрядные этапы. Это, по мнению специалистов налоговых органов, доказывает, что фактически субподрядные работы не нужны и не выполняются, договоры по ним фиктивны. Значит, нельзя вычесть «входной» НДС по счетам-фактурам субподрядчиков, нельзя и уменьшить облагаемую прибыль. Так сообщил АС Московского округа (постановление от 13.02.2018 № А40-64246/2017).

Иногда расхождения объяснимы (генподрядчик зачастую не подписывает акт приемки работ от субподрядчика до тех пор, пока не сдаст их заказчику). Но такие объяснения примут, если очевидно выполнение работ контрагентом. В изучаемом деле свидетели не подтверждают сотрудничество, печати субподрядчиков обнаружены в фирме, ведущей учет налогоплательщика. Есть и другие аргументы, показывающие мнимость сделок.

## «Дачная» ставка земельного налога – не для коммерческих фирм

Организация владеет земельным участком с разрешенным видом использования «для дачного хозяйства». По нему компания применила пониженную ставку земельного налога, ссылаясь на подпункт 1 пункта 1 статьи 394 НК РФ. Там уменьшена ставка по участкам, отведенным для «личного подсобного ...», а также дачного хозяйства. Инспекция не согласилась с сокращением ставки, доначислив налог.

Налоговики следовали разъяснениям Минфина России, изложенным в письме от 11.02.2013 № 03-05-04-02/3224, где указано: участки для подсобного или дачного хозяйства выделяют гражданам и их некоммерческим объединениям. А налогоплательщик – коммерческая организация. Значит, имеющийся у него участок нельзя относить к дачным (несмотря на информацию о виде разрешенного использования). Снижение налоговой ставки недопустимо – заключил АС Московского округа в постановлениях от 13.02.2018 № А41-27075/2017 и от 01.02.2018 № А40-45417/2017. Этот вывод совпадает с определением ВС РФ от 18.05.2015 № 305-КГ14-9101.

Компания может ссылаться на косвенную выгоду от предоставления беспроцентных займов

**Л.С. Васнецова**, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению

# Инвестиционный налоговый вычет

Федеральный закон от 27.11.2017 № 335-ФЗ дополнил главу 25 НК РФ новой статьей 286.1, которая регламентирует порядок применения инвестиционного вычета в расчете налога на прибыль. Рассмотрим подробнее, как использовать его на практике.

## В чем суть изменения

Сумму налога на прибыль или авансового платежа можно снизить за счет расходов на основные средства, а именно:

- приобретение, сооружение, изготовление, доставку, доведение до состояния, пригодного для эксплуатации (без НДС);
- модернизацию, реконструкцию, техническое перевооружение, достройку и дооборудование

Инвестиционный вычет распространяется только на объекты основных средств, которые относятся к 3–7 амортизационным группам.

Налогоплательщики вправе применять инвестиционный вычет как по месту нахождения компании, так и по месту нахождения своих обособленных подразделений.

Таким образом, с 1 января 2018 года у амортизации появилась альтернатива – инвестиционный налоговый вычет, срок применения которого ограничен (до 31 декабря 2027 года включительно).

## Кто вправе применять вычет

Категории налогоплательщиков, которые вправе использовать инвестиционную льготу, устанавливают субъекты РФ. Помимо этого региональное законодательство определяет:

- размер вычета, но не более установленного лимита;
- категории основных средств, к которым можно применять льготу;
- условия, при которых возникает право на вычет.

Ввиду сказанного эффективность использования инвестиционного вычета в целях оптимизации налога на прибыль зависит именно от территориального расположения компании. Согласно пункту 11 статьи 286.1 НК РФ, не смогут воспользоваться инвестиционным вычетом:

- иностранные компании, являющиеся налоговыми резидентами РФ;

- компании – участники «Сколково», региональных инвестиционных проектов, особых экономических зон;
- компании – резиденты территории опережающего социально-экономического развития;
- компании – резиденты свободного порта «Владивосток»;
- компании – участники свободной экономической зоны;
- компании – участники особой экономической зоны Магаданской области;
- компании, деятельность которых связана с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья;
- консолидированные группы налогоплательщиков.

**Эффективность использования инвестиционного вычета в целях оптимизации налога на прибыль зависит от территориального расположения компании**

## Лимит инвестиционного вычета

Инвестиционный вычет по налогу на прибыль в части, уплачиваемой в региональный бюджет, не может быть более 90% от суммы расходов на:

- приобретение, сооружение, изготовление, доставку, доведение до состояния, пригодного для эксплуатации (без НДС);
- модернизацию, реконструкцию, техническое перевооружение, достройку и дооборудование.

При этом налог на прибыль, который необходимо заплатить в субъект РФ, после вычета должен быть не менее 5% от налоговой базы до вычета.

Предельная величина льготы в отношении региональной части налога на прибыль зависит от решения субъектов РФ.

Сумму превышения можно учесть при расчете инвестиционного вычета

Предельная величина инвестиционного налогового вычета	=	Сумма налога к уплате в бюджет субъекта (без вычета)	-	Сумма налога к уплате в бюджет субъекта (без вычета) по ставке 5% (если иная ставка не предусмотрена законом субъекта РФ)
---	---	--	---	---



<p><b>Пример 1</b></p>	<p><i>Расходы на приобретение основного средства составили 200000 руб. Налог на прибыль для уплаты в региональный бюджет 425000 руб. (2,5 млн руб. × 17%).</i></p> <p><i>Инвестиционный налоговый вычет за счет налога на прибыль, уплачиваемого в бюджет субъекта РФ, – 180000 руб. (200000 руб. × 90%).</i></p> <p><i>Предельная величина инвестиционного вычета – 300000 руб. (425000 руб. – 125000 руб.).</i></p> <p><i>Это означает, что налогоплательщик перечислит в бюджет субъекта РФ только 245000 руб. (425000 руб. – 180000 руб.).</i></p> <p><i>Предельный размер вычета по налогу на прибыль для уплаты в федеральный бюджет 20000 руб. (200000 руб. × 10%).</i></p> <p><i>Налог в федеральный бюджет к уплате без учета вычета – 75000 (2,5 млн руб. × 3%).</i></p> <p><i>В федеральный бюджет будет перечислено 55000 руб.</i></p> <p><i>Следовательно, вычет можно признать в полном объеме.</i></p>
<p><b>Пример 2</b></p>	<p><i>Расходы на приобретение основного средства составили 200000 руб. Налог на прибыль для уплаты в региональный бюджет – 85000 руб. (500000 руб. × 17%).</i></p> <p><i>Инвестиционный налоговый вычет за счет налога на прибыль, уплачиваемого в бюджет субъекта РФ, – 180000 руб. (200000 руб. × 90%).</i></p> <p><i>Предельная величина инвестиционного вычета – 60000 руб. (85000 руб. – 25000 руб.).</i></p> <p><i>Это значит, что налогоплательщик перечислит в бюджет субъекта РФ 25000 руб. (85000 руб. – 60000 руб.).</i></p> <p><i>Сумма превышения 120000 руб. (60000 руб. – 180000 руб.).</i></p>
<p><b>Пример 3</b></p>	<p><i>Налог на прибыль для уплаты в федеральный бюджет составляет 15000 (500000 руб. × 3%).</i></p> <p><i>Предельная величина налога на прибыль, уплачиваемая в федеральный бюджет РФ, – 20000 руб. (200000 руб. × 10%).</i></p> <p><i>Таким образом, компания не будет платить часть налога на прибыль, пред назначенную для уплаты в федеральный бюджет.</i></p> <p><i>На конец отчетного периода сумма превышения, которая будет перенесена на следующие отчетные периоды, составит 105000 руб. (120000 руб. – 15000 руб.).</i></p>
<p><b>Заявить инвестиционный вычет необходимо в том периоде, когда объект основных средств был введен в эксплуатацию или была изменена его первоначальная стоимость</b></p>	<p>в последующие налоговые (отчетные) периоды. Расходы на инвестиции в любом случае не пропадут, какой бы ни была предельная величина инвестиционного вычета.</p> <p>Часть налога на прибыль, уплачиваемая в федеральный бюджет, также подлежит уменьшению, но только на 10% от расходов, в отношении которых применялся инвестиционный вычет (п. 3 ст. 286.1 НК РФ). Федеральную часть налога можно снизить до «0».</p> <p><b>Порядок применения инвестиционного налогового вычета</b></p> <p>Налогоплательщик может воспользоваться правом на инвестиционный вычет или отказаться от него с начала налогового периода. Если компания приняла решение о применении инвестиционного вычета, она должна отразить данный факт в учетной политике для целей налогообложения.</p> <p>Отказаться от льготы организация сможет не ранее, чем через 3 года. Закон субъекта РФ может установить иной срок.</p> <p>Заявить инвестиционный вычет необходимо в том периоде, когда объект основных средств был введен в эксплуатацию или была изменена его первоначальная стоимость. Если компания решила использовать вычет, она уменьшает налог на прибыль напрямую.</p> <p>Если налогоплательщик решил продать или списать основное средство до того, как срок полезного использования объекта подойдет к завершению, сумму налога, которая была не уплачена (в связи с применением вычета), нужно восстановить и уплатить в бюджет вместе с пенями.</p> <p>Амортизация и инвестиционная льгота несовместимы. Если юридическое лицо</p>

применяет вычет, то амортизировать основное средство уже нельзя, и наоборот (подп. 9 п. 2 ст. 256, п. 7 ст. 286.1 НК РФ). В случае если организация модернизирует основное средство, то стоимость модернизации рассматривается как самостоятельный объект налогового учета, поэтому компания вправе решать: амортизировать его или списывать в виде инвестиционного вычета.

В результате возможна ситуация, когда часть стоимости основного средства продолжает амортизироваться, а часть – списывается в виде налогового вычета.

Если в учетной политике компании зафиксировано решение об использовании вычета, его нужно применять ко всем основным средствам третьей – седьмой амортизационной групп организации без исключения (п. 8 ст. 286.1 НК РФ).



**М.А. Никифорова, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению**

## Страховые взносы с выплат иностранным в 2018 году

Обязанность работодателя начислять страховые взносы на выплаты своим работникам-иностранным зависит от их статуса в России. Разберемся в нюансах данного вопроса.

**Если иностранец или лицо без гражданства временно пребывают на территории России, но работают на условиях трудового договора, то работодатель обязан начислять страховые взносы только в Пенсионный фонд и Фонд социального страхования.**

### Статус иностранного работника

Согласно статьям 5, 6 8 Федерального закона от 25.07.2002 № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации», иностранный работник может иметь статус:

- постоянно проживающего на территории РФ;
- временно проживающего на территории РФ;
- временно пребывающего на территории РФ.

### В каких случаях полагается начислять страховые взносы

Страховые взносы в ПФР, ФСС, ФФОМС (в настоящее время уплачиваются в ФНС России за исключением взносов на травматизм) начисляются на доходы иностранных граждан и лиц без гражданства в случае, если они имеют статус постоянно или временно пребывающих в РФ. Если иностранец или лицо без гражданства временно пребывает на территории России, но работает на условиях трудового договора, то работодатель обязан начислять страховые взносы только в Пенсионный фонд и Фонд социального страхования. При этом срок трудового договора значения не имеет.

Исключением из данного правила являются высококвалифицированные специалисты. Обратите внимание на ставку взносов ФСС. Она равна 1,8% (вместо

2,9%). И это не случайно. Ведь таким работникам полагается только пособие по временной нетрудоспособности.

Согласно письму Минздравсоцразвития России от 12.02.2010 № 295-19, страховые взносы не начисляются:

- на вознаграждения иностранным гражданам, которые заключили трудовые договоры с российским юридическим лицом, но выполняют свои трудовые обязанности в его обособленных подразделениях за границей;
- вознаграждения иностранным гражданам, которые выполняют работы или оказывают услуги на условиях договора гражданско-правового характера (ГПХ).

### Как быть, если иностранец работает на удаленной основе

Если иностранный гражданин заключил трудовой договор с компанией из России, но при этом не присутствует в офисе, а работает дистанционно за пределами РФ, его заработка не включается в базу для начисления страховых взносов.

Объясняется это просто. В данной ситуации иностранец ведет трудовую деятельность на территории иностранного государства. Это значит, что он не является даже временно пребывающим в России, поэтому он не признается застрахованным лицом ни в одном из фондов РФ. А раз так, то и платить взносы за него не требуется, так как в соответствии со статьей 420 НК РФ страховые



взносы начисляются только на выплаты тем работникам, которые подлежат обязательному социальному страхованию.

## Что нужно знать про взносы в ФСС РФ

Выплаты работникам-иностранцам, которые выполняют свои трудовые обязанности по трудовому договору, работодатель обязан включить в базу для начисления страховых взносов на социальное страхование от несчастных случаев и профзаболеваний. Статус иностранного гражданина не имеет значения.

Что касается особенностей начисления взносов на травматизм на выплаты в пользу иностранцев, то их нет. Порядок един (п. 2 ст. 5 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»).

## Если работник является гражданином Республики Беларусь или другой страны ЕАЭС

На основании пункта 3 статьи 98 раздела XXVI Договора о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года можно сделать вывод о том, что социальное обеспечение работника и членов его семьи (из государств – сторон Договора ЕАЭС) осуществляется в том

же порядке, что и граждан государства, в котором он работает. Пенсионное обеспечение не в счет.

К социальному обеспечению относятся обязательное медицинское страхование, страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (п. 5 ст. 96 XXVI Договора ЕАЭС).

Как следует из сказанного, компания обязана начислять и уплачивать с выплат в пользу граждан из стран Евразийского экономического союза страховые взносы в ФСС и ФФОМС по следующим тарифам:

- 2,9% в ФСС;
- 5,1% в ФФОМС.

На это также указал Минтруд России в своем письме от 13.03.2016 № 17-3/ОГ-268.

## Страховые взносы для высококвалифицированных иностранцев

На выплаты специалистам высокой квалификации, временно находящимся на территории РФ, никакие взносы, кроме взносов на травматизм, не начисляются при условии, что с ними заключен трудовой договор или договор ГПХ.

Что касается доходов прочих иностранных работников (временно находящихся в РФ), то они облагаются взносами в ПФР и ФСС (по отдельной ставке), если с таким сотрудником компания заключила договор.

**К социальному обеспечению относятся обязательное медицинское страхование, страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством**

*Таблица 1. Кто является застрахованным лицом в 2018 году (из иностранцев)*

Иностранные граждане	Обязательное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством			Обязательное медицинское страхование
	Обязательное пенсионное страхование	трудовой договор	договор ГПХ	
Лица без гражданства, постоянно проживающие в РФ, то есть получили вид на жительство	Застрахованные лица	Застрахованые лица	Не являются застрахованными лицами	Застрахованные лица (исключение: высококвалифицированные специалисты и члены их семей)
Лица без гражданства, временно проживающие в РФ, то есть получили разрешение на временное проживание	Застрахованные лица	Застрахованые лица	Не являются застрахованными лицами	Застрахованные лица (исключение: высококвалифицированные специалисты и члены их семей)
Лица без гражданства, временно пребывающие в РФ без вида на жительство и разрешения на временное проживание (за исключением граждан ЕАЭС)	Застрахованные лица (за исключением высококвалифицированных специалистов)	Застрахованные лица (за исключением высококвалифицированных специалистов)	Не являются застрахованными лицами	Не являются застрахованными лицами

## Окончание таблицы 1

Иностранные граждане	Обязательное пенсионное страхование	Обязательное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством		Обязательное медицинское страхование
		трудовой договор	договор ГПХ	
Граждане государств ЕАЭС	Застрахованные лица	Застрахованые лица (на равных условиях с гражданами РФ)	Не являются застрахованными лицами	Застрахованные лица
Лица без гражданства (беженцы)	Застрахованные лица	Застрахованые лица (на равных условиях с гражданами РФ)	Не являются застрахованными лицами	Застрахованные лица (на равных условиях с гражданами РФ)
Лица без гражданства со свидетельством о предоставлении временного убежища	Застрахованные лица	Застрахованые лица (на равных условиях с иностранными гражданами, временно пребывающими в РФ)	Не являются застрахованными лицами	Застрахованные лица
Лица, оказывающие услуги и работы дистанционно (за пределами РФ)	Не являются застрахованными лицами	Зе являются застрахованными лицами	Не являются застрахованными лицами	Не являются застрахованными лицами

Таблица 2. Тарифы в 2018 году, %

Категория иностранцев	Пенсионные взносы с выплат в пределах 1021 000 руб.	Пенсионные взносы с выплат свыше 1021 000 руб.	Взносы на случай болезни и материнства с выплат в пределах 815000 руб.	Взносы на случай болезни и материнства с выплат свыше 815000 руб.	Медицинские взносы	Взносы на травматизм
Постоянно и временно проживающие	22	10	2,9	0	5,1	0,2–8,5
Граждане стран ЕАЭС	22	10	2,9	0	5,1	0,2–8,5
Временно пребывающие	22	10	1,8	0	-	0,2–8,5
Постоянно и временно проживающие высококвалифицированные специалисты	22	10	2,9	0	-	0,2–8,5
Временно пребывающие высококвалифицированные специалисты	-	-	-	0	-	0,2–8,5



О.В. Сергеева, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению

## Чем опасен договор ГПХ?

В настоящее время договор гражданско-правового характера (ГПХ) стал особенно популярен среди работодателей в связи с тем, что помогает сэкономить на страховых взносах. В статье рассмотрим, какие риски несет компания, если вместо трудового договора с работником заключен договор ГПХ, какие формулировки недопустимы в таком договоре, а также особенности начисления страховых взносов и удержания НДФЛ в 2018 году.

Договор ГПХ подразумевает разовую работу, у которой есть срок исполнения

### Договор ГПХ и его особенности

К договорам ГПХ относятся договоры подряда, возмездного оказания услуг, авторского заказа и пр. Одной из сторон является физическое лицо. Нормы трудового законодательства на договор ГПХ не распространяются, так как он регулируется положениями Гражданского кодекса РФ.

Основными отличиями договора ГПХ от трудового договора являются:

- физическое лицо не включается в штат компании-заказчика;
- в трудовой книжке не нужно делать записей;
- предмет договора – результат работы физического лица;
- цена определяется по соглашению сторон;
- наличие срока выполнения работ;
- отсутствие необходимости заполнять кадровые документы;
- физическому лицу не полагаются гарантии, предусмотренные Трудовым кодексом РФ (пособия, ежегодный оплачиваемый отпуск и др.);
- отсутствие страховых взносов на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также «на травматизм»;
- физическое лицо нельзя отправить в командировку;
- разный порядок взыскания ущерба;
- физическое лицо самостоятельно обеспечивает себе условия для работы.

### Когда договор ГПХ могут переквалифицировать в трудовой

В договоре ГПХ не должно быть норм из трудового законодательства. Как правило, именно условия договора наводят проверяющих на мысль, что в компании что-то неладно.

Прежде всего, необходимо избегать таких формулировок, как «на исполнителя распространяется трудовая дисциплина,

правила распорядка дня, требования по охране труда и технике безопасности», «заказчик оплачивает услуги не реже чем два раза в месяц – 5-го и 20-го числа». Недопустимо указывать, что исполнитель выполняет обязанности, например, бухгалтера (по другой должности).

Несомненно, перечисленные выше условия договора ГПХ приведут работодателя в суд. Такой пример уже был на практике (решение Уфимского районного суда Республики Башкортостан от 24.08.2017 по делу № 12-142/2017).

Привлечет внимание проверяющих и тот факт, что компания продлевает договор ГПХ из года в год. Инспекторы в таких случаях приходят к мнению, что организация нуждается в штатном специалисте. Как правило, судьи поддерживают инспекторов (постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 07.10.15 № Ф02-5408/2015). Договор ГПХ подразумевает разовую работу, у которой есть срок исполнения. Если же физическое лицо выполняет работу по договору ГПХ из года в год, то это уже не что иное, как трудовые отношения.

### В чем опасность переквалификации договора ГПХ

Переквалификация договора ГПХ в трудовой грозит компании не только штрафами. Это подтверждает практика. Сначала проверяющие предлагают работодателю добровольно признать договор ГПХ трудовым. В случае отказа передают документы в суд. Шансов выиграть спор у компании не так много. А это значит, что придется заплатить недоимку по страховым взносам, штраф и пени.

Более того, компанию и ее руководителя ожидает ответственность в соответствии с частями 4 и 5 статьи 5.27 КоАП РФ. Размер штрафа составляет:

- для руководителя – до 20000 руб. (за повторное нарушение – дисквалификация на срок от 1 года до 3 лет);
- для компании – до 100000 руб. (за повторное нарушение – штраф до 200000 руб.).

## Нужно ли платить НДФЛ с аванса по договору ГПХ

Заключив договор ГПХ с физическим лицом, компания-заказчик становится его налоговым агентом по НДФЛ на основании пункта 1 статьи 226 НК РФ.

В соответствии с пунктом 3 статьи 224 НК РФ ставка НДФЛ с суммы вознаграждения составляет 13%, если физическое лицо – налоговый резидент РФ или высококвалифицированный иностранный специалист. Если эти условия не выполняются, то ставка возрастает до 30%.

Компания обязана удерживать и перечислять НДФЛ также и с аванса, выплачиваемому физическому лицу. Так недавно разъяснил Минфин России (письмо Минфина России от 21.07.2017 № 03-04-06/46733). Из письма следует, что датой фактического получения доходов в денежной форме признается день выплаты, в том числе к этому относится перечисление дохода на расчетный счет (подп. 1 п. 1 ст. 223 НК РФ).

Таким образом, суммы предварительной оплаты или аванса, полученные

физическими лицами-подрядчиками (не являющимся ИП) за выполнение работ (оказание услуг), включаются в доход получателя в том налоговом периоде, в котором они имеют место быть.

Обратите внимание, что возложить обязанность по расчету и уплате подоходного налога на физическое лицо нельзя. Согласно мнению Минфина России, наличие такого условия в договоре считается ничтожным (письмо от 25.04.2011 № 03-04-05/3-292).

## Как начислять страховые взносы на договор ГПХ в 2018 году

Пенсионные взносы и взносы на обязательное медицинское страхование начисляются после того, как стороны подписали акт о выполнении работ.

Взносы на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в таком случае не начисляются, так как это не предусмотрено законодательством (подп. 2 п. 3 ст. 422 НК РФ).

Искключение составляет случай, когда заказчик добровольно принимает на себя обязанность уплатить взносы в бюджет и указывает это в договоре. Это возможно, если стороны об этом договорились изначально.

**Заключив договор ГПХ с физическим лицом, компания-заказчик становится его налоговым агентом по НДФЛ**

**О.С. Никулина, главный бухгалтер ФГУП ПО «Север», действительный член ИПБ России**

## Необоснованная налоговая выгода глазами бухгалтера



О.С. Никулина

Чтобы проявить должную осмотрительность при выборе контрагента и исключить риск отказа в вычетах по НДС и непринятия расходов налоговым органом, необходимо проверить контрагента. Обязанность проверять контрагента законодательно не установлена. Но с учетом требований статьи 54.1 НК РФ и рекомендаций по применению ее положений, которые дала ФНС России, проявление такой осмотрительности важно для того, чтобы доказать факт проверки контрагента.

### Общие меры безопасности

Контрагента желательно проверить так, как это будет делать налоговый орган. Естественно, что у обычного бухгалтера нет таких полномочий, но проверка должна быть максимально приближена к методике, которую

используют налоговые органы. Рекомендации по применению статьи 54.1 НК РФ даны в письме ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@.

Результаты проверки необходимо отразить в отчете (форма произвольная, но закрепить ее следует локальным актом). К отчету нужно приложить все



**Необходимо проверить сведения о контрагенте и его руководителе (иных должностных лицах) на официальном сайте ФНС России**

документы, полученные по запросу от контрагента, и документы, полученные о контрагенте из других источников. Данный отчет снимет ответственность с главного бухгалтера и руководителя о том, что организация проявила должную осмотрительность.

Цель проверки – убедиться, что выбранный контрагент является добросовестным и ведет реальную хозяйственную деятельность.

По мнению налоговых органов, для проявления должной осмотрительности запроса уставных документов и выписки из ЕГРЮЛ недостаточно. Полагаем, что следующий пакет документов является достаточным для подтверждения реальности контрагента:

- уставные документы;
- выписка из ЕГРЮЛ;
- бухгалтерская отчетность за последний истекший период; карточка с образцами подписей, заверенная банком (в ней вы увидите подписи и печать);
- документ, подтверждающий полномочия лица, который подписывает договор и отчетные документы от лица контрагента (это может быть приказ или доверенность). Внимательно изучите этот документ – есть ли у данного лица полномочия на заключение договоров и право подписи на каких документах ему дано.

Кроме того, необходимо проверить сведения о контрагенте и его руководителе (иных должностных лицах) на официальном сайте ФНС России (<https://www.nalog.ru/>) через электронный сервис «Риски бизнеса: проверь себя и контрагента». Данный сервис позволит проверить сведения о руководителе (не внесен ли он в список дисквалифицированных лиц), совпадает ли адрес регистрации контрагента с уставными документами и не является ли адресом массовой регистрации. Все полученные сведения следует сохранить в виде распечаток с сайта с указанием даты их получения.

Следует также проверить, не входит ли контрагент в число должников, которые не погасили долги, взыскиваемые по суду. Это можно сделать через Банк данных исполнительных производств на сайте <https://www.fssp.ru/>. Все полученные сведения следует сохранить в виде распечаток с сайта с указанием даты их получения.

Посмотрите, есть ли сайт у контрагента, когда он пополнялся последний раз

(например, раздел новости) и соответствует ли информация с сайта, например, выписке ЕГРЮЛ (адрес, руководитель, виды деятельности и т.д.). Зафиксируйте эту информацию в отчете.

Сохраните распечатки переписки с контрагентом и другие результаты исследований. Эти документы помогут доказать реальность заключенной вами сделки.

Данный перечень не является исчерпывающим. Чем больше подтверждающих документов вы предъявите налоговому органу, тем более убедительными будут ваши доводы.

Основные признаки недобросовестного контрагента:

- отсутствие регистрации в ЕГРЮЛ (письмо Минфина России от 16.04.2010 № 03-02-08/25);
- массовый учредитель (участник), руководитель контрагента (письмо Минфина России от 17.12.2014 № 03-02-07/1/65228, постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16.05.2017 № Ф04-715/2017 по делу № А75-1707/2016);
- наличие адреса массовой регистрации (письмо ФНС России от 24.07.2015 № ЕД-4-2/13005@);
- отсутствие расходов, характерных для ведения деятельности (п. 5 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», далее – Постановление № 53, Определение ВС РФ от 20.07.2016 № 305-КГ16-4155 по делу № А40-87379/2014);
- отсутствие персонала (п. 5 Постановления № 53, Определение ВС РФ от 20.07.2016 № 305-КГ16-4155 по делу № А40-87379/2014);
- отсутствие основных средств (п. 5 Постановления № 53, письмо ФНС России от 08.04.2011 № КЕ-4-3/5585@);
- отсутствие складских помещений (п. 5 Постановления № 53, письмо ФНС России от 08.04.2011 № КЕ-4-3/5585@);
- отсутствие транспортных средств (п. 5 Постановления № 53, письмо ФНС России от 08.04.2011 № КЕ-4-3/5585@);
- отсутствие производственных активов (п. 5 Постановления № 53, письмо ФНС России от 08.04.2011 № КЕ-4-3/5585@).

## Судебная практика

Как показывает судебная практика, налоговый орган отказывает в вычетах

даже в случаях, если реальность сделки доказана. Рассмотрим два постановления.

**Решение в пользу налогового органа** (постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 30.10.2017 № Ф08-8196/2017 по делу № А63-14345/2016). Налогоплательщик считал, что он проявил должную осмотрительность, запросив у контрагента уставные документы, а сделка была реальной, так как это подтверждают документы: договор, акты выполненных работ, счет-фактуры.

Налоговый орган счел, что налогоплательщик не проявил должной осмотрительности при выборе контрагента, так как не проверил деловую репутацию контрагента, его платежеспособность и риск неисполнения им обязательств. Следовательно, налогоплательщик получил необоснованную выгоду. Также налоговый орган заявил, что отсутствуют реальные финансово-хозяйственные операции (формальный документооборот) со спорным контрагентом. У спорного контрагента отсутствуют условия для исполнения обязательств по спорным сделкам, а именно: учредитель и руководитель одно лицо; имущество, транспортные средства, производственные активы, складские помещения, административные помещения у контрагента отсутствуют; в штате один человек – директор (учредитель); транзитный характер операций по банковским счетам (денежные средства обналичены путем перечисления «по цепочке» через «фирму-однодневку»).

Суд отметил, что недостаточная осмотрительность приводит к лишению возможности произвести налоговые вычеты ввиду отсутствия надлежаще оформленных первичных бухгалтерских документов. Налогоплательщиком не приведено доводов в обоснование выбора контрагентов. Для подтверждения права на получение вычета по НДС налогоплательщик должен подтвердить не только факт выполнения работ, но и то, что работы выполнены именно заявленным контрагентом.

**Решение в пользу налогоплательщика** (постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.10.2017 № 17АП-13671/2017-АК по делу № А50-11339/2017).

Налогоплательщик считал, что проявил должную осмотрительность при выборе контрагента, запросив уставные документы. Взаимоотношения

с контрагентами были реальными, что подтверждается документами (договор, счет-фактура, товарная накладная, регистры бухгалтерского учета). Оплата товара была приостановлена в связи с претензией, предъявленной налоговой инспекцией в ходе проверки.

Налоговый орган, напротив, полагал, что общество получило необоснованную налоговую выгоду, не проявив должную осмотрительность при выборе контрагента. У спорных контрагентов отсутствуют необходимые условия для достижения результатов экономической деятельности: отсутствие контрагента по адресу государственной регистрации; отсутствие трудовых ресурсов, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств; не производились платежи, подтверждающие ведение хозяйственной деятельности.

Суд указал, что налоговым органом не представлены доказательства поставки товара иными лицами (то есть не доказано, что поставка не выполнялась контрагентом). Установление налоговым органом в отношении спорного контрагента негативных признаков, характеризующих его как номинальную структуру, само по себе не может быть положено в основу вывода о нереальности рассматриваемой хозяйственной операции. Возможности и обязанности проверять контрагентов 2-го и 3-го звена у общества отсутствуют. Мероприятиями налогового контроля не доказано, что товар был поставлен не спорными контрагентами.

Обобщая арбитражную практику с учетом статьи 54.1 НК РФ, отметим главные аргументы, на которые стоит обратить внимание.

- Если налоговым органом доказано, что работы выполнены (товары поставлены) третьим лицом, а не контрагентом по сделке, то в налоговых вычетах будет отказано.
- Коммерческая привлекательность сделки не освобождает от проявления должной осмотрительности и проверки добросовестности контрагента.
- Если налоговым органом не установлено, кто реально осуществлял поставки (выполнял работы), то даже при отсутствии должной осмотрительности у налогоплательщика есть шанс отстоять отсутствие налоговой выгоды в сделке.
- При сложных операциях (длительные отсрочки, взаимозачеты с третьими лицами) налоговые органы и суды на

**Коммерческая привлекательность сделки не освобождает от проявления должной осмотрительности и проверки добросовестности контрагента**



практике проверяют наличие деловой цели, не связанной с уменьшением налоговой нагрузки.

5. Статья 54.1 НК РФ может трактоваться и в пользу налогоплательщика (например, отсутствие возможности и обязанности проверять добросовестность контрагентов второго и последующих звеньев).

Таким образом, статья 54.1 НК РФ требует от главного бухгалтера:

- анализировать все обстоятельства хозяйственной операции и учитывать их для целей налогообложения;
- запрашивать у контрагента больше сведений о его хозяйственной деятельности и функциях.



**Е.Н. Галичевская, эксперт по налогообложению АО ПФ «СКБ Контур»**

## Уход за больным ребенком: общие правила, оплата, нестандартные ситуации

Ребенок сотрудника может заболеть в любой момент, и тогда этот сотрудник принесет в бухгалтерию листок нетрудоспособности по уходу за ребенком. Разберем, какие нюансы нужно учитывать при оплате детского больничного, и ситуации, которые могут возникнуть.



Е.Н. Галичевская

### Общие положения

Выплата пособия по временной нетрудоспособности в случае ухода за больным ребенком (детями считаются лица до момента достижения 18 лет) регулируется следующими положениями:

- статьей 183 ТК РФ;
- пунктом 2 части 1 статьи 5 Федерального закона от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» (далее – Закон № 255-ФЗ);
- статьей 5 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» (далее – Закон № 125-ФЗ).

Условия, размеры и порядок назначения пособия по временной нетрудоспособности установлены Законом № 255-ФЗ.

Есть несколько важных моментов, которые нужно учитывать при оплате «детских» листков нетрудоспособности:

- оплата больничного по уходу за ребенком полностью производится за счет средств ФСС (ч. 3 ст. 3 Закона № 255-ФЗ);
- больничный по уходу за ребенком, представленный бывшим работником,

не оплачивается (Определение Московского городского суда от 16.04.2012 № 33-10259);

- если работник ухаживал за больным ребенком во время ежегодного оплачиваемого отпуска, пособие за дни нетрудоспособности не выплачивается, отпуск работнику не продлевается и не переносится (п. 1 ч. 1 ст. 9 Закона № 255-ФЗ, письмо Роструда от 01.06.2012 № ПГ/4629-6-1).

Количество оплачиваемых дней временной нетрудоспособности в связи с уходом за заболевшим ребенком:

- ограничено законодательно;
- зависит от возраста ребенка (ч. 5 ст. 6 Закона № 255-ФЗ).

Размер больничного зависит от формы лечения ребенка (дома или в стационаре), от того, чем ребенок болел и является ли он инвалидом, а также от страхового стажа самого работника и величины его среднего заработка.

Решение о необходимости осуществления ухода за больным членом семьи (в том числе за больным ребенком) принимается врачом при проведении экспертизы временной нетрудоспособности. По результатам экспертизы временной нетрудоспособности врач выдает лист, в котором отмечает начало возникновения страхового случая и его завершение.

Ребенку работницы 5 лет. Средний дневной заработка работницы составляет 1485,13 руб., страховой стаж – 6 лет.

Она была на больничном по уходу за этим ребенком с 4 по 19 апреля (15 дней). Ребенок лечился в амбулаторных условиях, так как получил травму. В больничном проставлен код «09».

До этого в течение 2018 года работница уже была на больничном по уходу за этим же ребенком – с 9 по 24 января (16 дней).

К 5 апреля (дню начала последнего больничного) общее количество дней выплаты пособия с начала года составило 16 дней. Поэтому работнице нужно оплатить все дни последнего больничного. При этом до окончания года ей можно будет оплатить еще 29 дн. (60 дн.– 16 дн.– 15 дн.).

За первые 10 дней болезни ребенка сумма пособия составит 11881,04 руб. (1485,13 руб/дн. x 80% x 10 дн.), за последующие – 3712,83 руб. (1485,13 руб/дн. x 50% x 5 дн.). Общая сумма пособия – 15593,87 руб. (11881,04 руб. + 3712,83 руб.).

## Правила расчета

Разберем пошагово, как рассчитать оплату по листку временной нетрудоспособности по уходу за ребенком. Для этого понадобятся следующие сведения: страховой стаж работника, возраст ребенка и лист нетрудоспособности. Обратите внимание, что возраст ребенка определяется на начало наступления страхового случая.

**ШАГ 1.** Определяем страховой стаж самого работника. От страхового стажа будет зависеть процент среднего заработка для выплаты пособия:

- восемь лет и более – 100%;
- от пяти до восьми лет – 80%;
- менее пяти лет – 60%.

**ШАГ 2.** Определяем средний заработок работника. По общему правилу пособие по временной нетрудоспособности исчисляется исходя из среднего заработка работника за два календарных года, предшествующих году наступления временной нетрудоспособности (расчетный период) (ч. 1 ст. 14 Закона № 255-ФЗ). В средний заработок, исходя из которого исчисляется пособие по временной нетрудоспособности, включаются все виды выплат и иных вознаграждений в пользу застрахованного лица, на которые начислены страховые взносы в ФСС РФ (п. 6 ч. 1 ст. 1.2, ч. 2 ст. 14 Закона № 255-ФЗ).

**ШАГ 3.** Определяем, лечился ребенок стационарно или амбулаторно. В первом случае заполнена строка больничного «находился в стационаре», во втором случае – не заполнена. При лечении ребенка в больнице пособие выплачивается за все дни болезни, исходя из страхового стажа родителя (100%, 80% или 60% от среднего заработка).

## Пример 1

Если ребенок лечился дома, то за первые 10 календарных дней его болезни пособие выплачивается в зависимости от страхового стажа родителя (100%, 80% или 60% от среднего заработка). А за последующие дни пособие выплачивается в размере 50% от среднего заработка.

**ШАГ 4.** Определяем возраст ребенка и характер его заболевания (он указан в строке «причина нетрудоспособности» больничного листа). От этого будет зависеть максимальное количество оплачиваемых дней больничного. Если в поле «код» указано (все коды приведены в Информации по заполнению бланка, утвержденной приказом Минздравсоцразвития России от 26.04.2011 № 347н):

- 09 – это обычное заболевание или травма;
- 12 – это заболевание, включенное в специальный Перечень (утв. приказом Минздравсоцразвития России от 20.02.2008 № 84н);
- 13 – это дети-инвалиды;
- 14 – это постvakцинальное осложнение или злокачественное новообразование;
- 15 – ВИЧ-инфицированные дети.

Больничные с кодами 13-14 оплачиваются по единым правилам независимо от возраста детей.

**ШАГ 5.** Определяем количество дней больничного по уходу за ребенком, подлежащих оплате, так как пособие выплачивается с учетом ограничений по продолжительности периода нетрудоспособности (ч. 5 ст. 6 Закона № 255-ФЗ).

Покажем на примерах, как рассчитывать больничный в случае достижения ребенком определенного возраста и при различных заболеваниях.

Если ребенок лечился дома, то за первые 10 календарных дней его болезни пособие выплачивается в зависимости от страхового стажа родителя



Пример 2	<p>Ребенку работницы 5 лет. В связи с болезнью ребенка, страдающего тяжелым заболеванием из Перечня (приведен в приложении к приказу Минздравсоцразвития России от 20.02.2008 № 84н), ей выдан больничный с 5 по 19 мая 2018 года (15 дней) – код «12».</p> <p>По состоянию на 5 мая 2018 года ей уже был оплачен 31 календарный день по уходу за больным ребенком по обычным заболеваниям и по заболеванию, указанному в Перечне, – 55 дней.</p> <p><i>Оплате подлежат все 15 дней больничного, так как по заболеванию из Перечня было оплачено только 55 дней из 90 возможных.</i></p>
Пример 3	<p>Ребенку работницы 10 лет. Она была на больничном по уходу за этим ребенком с 5 по 20 апреля (16 дней). Ребенок находился в стационаре. До этого в течение 2018 года работница не была на больничном по уходу за ребенком. Средний дневной заработок работницы составляет 1485,13 руб., страховой стаж – 9 лет.</p> <p>Ко дню начала больничного (5 апреля) общее количество дней выплаты пособия с начала года составляет максимальный размер – 45 дней. Оплате подлежат только 15 дней больничного.</p> <p>Сумма пособия составит 22276,95 руб. (1485,13 руб/дн. x 100% x 15 дн.).</p>
Пример 4	<p>Ребенку работницы 10 лет. Ей был выдан больничный по уходу за этим ребенком с 5 по 20 апреля (16 дней):</p> <p>на 6 календарных дней с 5 по 9 апреля – на амбулаторное лечение;</p> <p>на 10 календарных дней с 10 по 20 апреля – на лечение в стационаре.</p> <p>Страховой стаж матери – 9 лет. Лимит оплачиваемых дней за год не превышен.</p> <p>Все дни больничного подлежат оплате в размере 100% среднего заработка работницы, так как 10-дневный лимит дней, оплачиваемых с учетом стажа при амбулаторном лечении, не превышен.</p>
Пример 5	<p>Ребенку работницы 16 лет. Ей был выдан больничный по уходу за этим ребенком со 2 по 10 апреля (9 дней). Средний дневной заработок работницы составляет 1485,13 руб., страховой стаж – 5 лет.</p> <p>Пособие за 7 дней больничного составит 8316,73 руб. (1485,13 руб/дн. x 80% x 7 дн.). 2 дня – не оплачиваются.</p> <p>По таким же правилам оплачивается больничный по уходу за любым взрослым членом семьи.</p>
<b>Больничный по уходу за ребенком в возрасте до 7 лет</b>	<p>Максимальное количество дней по уходу за больным ребенком, которые подлежат оплате в течение года, в данном случае составляет (ч. 5 ст. 6 Федерального закона № 255-ФЗ):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• код «09» – не более 60 календарных дней;</li> <li>• код «12» – не более 90 календарных дней.</li> </ul> <p>При этом количество оплачиваемых дней по каждому случаю болезни в пределах этих лимитов не ограничено.</p> <p><b>Больничный по уходу за ребенком в возрасте от 7 до 15 лет</b></p> <p>Максимальное количество дней по уходу за больным ребенком, которые подлежат оплате в течение года, в данном случае составляет 30 календарных дней (ч. 5 ст. 6 Закона № 255-ФЗ). При этом количество оплачиваемых дней</p>

*Работник принес больничный по уходу за двумя больными детьми в возрасте 5 и 6 лет на 17 календарных дней с 17 марта по 2 апреля 2018 года. На момент начала болезни оставшийся лимит оплачиваемых дней составлял для одного ребенка 15 календарных дней, для другого ребенка – 20 календарных дней. Страховой стаж работника на момент начала нетрудоспособности – 8 лет.*

*Алгоритм действий следующий.*

**1. Суммарный лимит оплачиваемых дней на момент начала болезни по обеим детям составляет 35 календарных дней (15 дн. + 20 дн.). Следовательно, можно выплатить пособие за все дни нетрудоспособности – 17 дней.**

**2. Определяем размер пособия:**

*по уходу за первым ребенком 10 календарных дней (с 17 по 26 марта) оплачиваются в размере 100% среднего заработка с учетом стажа работника;*

*по уходу за вторым ребенком 7 календарных дней (с 27 марта по 2 апреля) оплачиваются в размере 100% среднего заработка с учетом стажа работника.*

**3. Разносим лимит дней. Лимит оплачиваемых дней по уходу за первым ребенком уменьшаем на 10 календарных дней, по уходу за вторым – на 7 календарных дней. В результате остаток лимита оплачиваемых дней для первого ребенка составит 5 календарных дней (15 кал. дн.– 10 кал. дн.), для второго ребенка – 13 календарных дней (20 кал. дн.– 7 кал. дн.).**

по каждому случаю болезни ограничено 7 календарными днями.

## Больничный с кодами 13, 14 и 15

Если ребенок – инвалид (код 13), то количество оплачиваемых дней по каждому случаю его болезни не ограничено, но в течение календарного года оплачиваются подлежит не более 120 календарных дней. Данный порядок действует до достижения ребенком возраста 18 лет (п. 3 ч. 5 ст. 6 Закона № 255-ФЗ).

Больничный лист по уходу за ребенком независимо от его возраста, выданный с кодами причины нетрудоспособности «14» (в случае болезни, связанной с постvakцинальным осложнением, или при злокачественном новообразовании у ребенка) или «15» (ВИЧ-инфицированный ребенок), оплачивается без каких-либо ограничений в отношении каждого случая и по году в целом.

В каждом случае выплатить пособие работнику нужно в том же размере, что и при уходе за ребенком до 7 или 15 лет (пункты 1, 2 ч. 3 ст. 7 Закона № 255-ФЗ).

**ШАГ 6.** Отсутствие сотрудника на работе в связи с уходом за больным ребенком необходимо отразить в табеле учета рабочего времени (формы Т-12, Т-13). Для этого используются буквенные или цифровые коды:

- для временной нетрудоспособности с назначением пособия согласно законодательству – «Б» или «19»;

## Пример 6

- для временной нетрудоспособности без назначения пособия в случаях, предусмотренных законодательством (ст. 6, ч. 1 ст. 9 Закона № 255-ФЗ), – «Т» или «20».

## Если у сотрудника несколько детей

Если у сотрудника два ребенка и более, они могут заболеть один за другим или все сразу. В этом случае возникают вопросы: в каком размере оплачивать больничный по уходу и как определить лимит оплачиваемых дней?

Если детей болеет двое, выписывается один лист нетрудоспособности. Но если одновременно болеют более двух детей, выдается два больничных, так как в строке листка нетрудоспособности «ф.и.о. члена семьи, за которым осуществляется уход» можно вписать не более двух членов семьи (п. 38 порядка, утв. приказом Минздравсоцразвития России от 29.06.2011 № 624н).

Лимит оплачиваемых календарных дней по уходу за больным ребенком, если болеют несколько детей, действует по каждому ребенку отдельно. Если заболел второй или третий ребенок в период болезни первого, листок нетрудоспособности, выданный по уходу за первым ребенком, продлевается до выздоровления всех детей без зачета дней, совпавших с днями освобождения от работы по уходу за первым ребенком (п. 39 Порядка).

**Лимит оплачиваемых календарных дней по уходу за больным ребенком, если болеют несколько детей, действует по каждому ребенку отдельно**



Если за больным ребенком ухаживают несколько членов семьи по очереди, каждому из них должен быть выдан первичный больничный лист

## Если за ребенком ухаживают несколько членов семьи попеременно

Больничный можно оплатить башке, отцу или другому родственнику, на чье имя оформлен больничный лист, который может выдаваться попеременно разным членам семьи (пункты 34, 36 Порядка выдачи листков нетрудоспособности (утв. приказом Минздравсоцразвития России от 29.06.2011 № 624н)).

Если за больным ребенком ухаживают несколько членов семьи по очереди, каждому из них должен быть выдан первичный больничный лист. Это подтверждает в своем письме от 28.07.2016 № 02-09-14/15-04 Фонд социального страхования. Дело в том, что страховым случаем является не болезнь члена семьи, а временная нетрудоспособность застрахованного лица в связи с необходимостью осуществления ухода за больным членом семьи. А листок нетрудоспособности, выданный члену семьи, который до этого осуществлял уход за больным ребенком, подлежит закрытию. При этом каждому из застрахованных лиц, осуществляющих попеременно уход за больным ребенком, пособие по временной нетрудоспособности исчисляется как по отдельным страховыми случаям.

ФСС РФ в письме подчеркнул, что продолжение листка нетрудоспособности необходимо только в том случае, когда продолжается страховой случай и данное застрахованное лицо продолжает осуществлять уход за больным ребенком.

## Кто обязан вести учет количества дней ухода за ребенком?

В письме ФСС РФ от 19.12.2014 № 17-03-14/06-18772 специалисты фонда рассмотрели этот вопрос и пришли к следующему выводу. В функции лечащих врачей, проводящих экспертизу временной нетрудоспособности, не входит подсчет количества календарных дней освобождения от работы по листкам нетрудоспособности по уходу за больным членом семьи в календарном году. Именно работодатель как страхователь должен вести учет количества дней, за которые работнику выплачивается пособие по временной

нетрудоспособности в связи с уходом за больным ребенком.

Если у сотрудника несколько детей, то учет следует вести по всем детям. Излишне выплаченные суммы пособия по временной нетрудоспособности не принимаются к зачету страховщиком.

При этом работодатель должен самостоятельно разработать форму, в которой он будет вести учет количества дней, за которые работнику выплачивается пособие по временной нетрудоспособности в связи с уходом за больным ребенком.

## Назначение пособия по временной нетрудоспособности по уходу за ребенком в отдельных ситуациях

**Ситуация 1.** Работница, находившаяся в отпуске по беременности и родам и последующем отпуске по уходу за ребенком с октября 2015 года, в мае 2017 года была уволена в связи с ликвидацией организации. В августе 2017 года она устроилась на новую работу и написала заявление о предоставлении ей отпуска по уходу за ребенком до трех лет и работы на неполный рабочий день (полдня) с 1 декабря 2017 года. Следует ли оплачивать листки нетрудоспособности, выданные по уходу за ребенком на период его болезни?

Согласно пункту 40 Порядка выдачи листков нетрудоспособности (утв. приказом Минздравсоцразвития России от 29.06.2011 № 624н), листок нетрудоспособности не выдается в период отпуска по уходу за ребенком до достижения им возраста трех лет, за исключением случаев выполнения работы в указанный период на условиях неполного рабочего времени или на дому. Таким образом, листки нетрудоспособности по уходу за ребенком, выданные работнице, которая оформила отпуск по уходу за ребенком и работает на условиях неполного рабочего времени, подлежат оплате.

**Ситуация 2.** Если сотрудник устроился в организацию не с начала года, должен ли работодатель требовать от него справку с предыдущего места работы для контроля дней по уходу за больным ребенком? И если сотрудник не представил такую справку, как

быть с оплатой таких листков нетрудоспособности?

Необходимо, чтобы сотрудник представил справку со своего предыдущего места работы, в которой должно быть отражено количество использованных им с начала года оплачиваемых дней болезни ребенка. Можно и самому новому работодателю направить бывшему работодателю официальный запрос, составленный в произвольной форме.

ФСС РФ в письме от 24.05.2016 № 02-11-09/15-05-128ОП разъяснил, что в случае невозможности получения такой справки от прежнего страхователя застрахованное лицо может обратиться в медицинскую организацию за получением сведений о количестве календарных дней, приходящихся на уход за больным ребенком. То есть сам сотрудник должен собрать и представить работодателю информацию о том, сколько в текущем году болел его ребенок. Бухгалтеру на основании представленных сведений нужно будет высчитать, сколько дней болезни ребенка ему уже было (должно было быть) оплачено в этом году и сколько осталось неиспользованных дней.

Более надежным способом получения информации об оплаченных днях является запрос от нового работодателя в ФСС РФ, который располагает указанной информацией. Лучше использовать этот способ, если сотрудник в текущем году сменил несколько мест работы.

**Ситуация 3.** Больничный по уходу за ребенком пришелся на праздники. Как оплачивать такой больничный?

ФСС РФ в письме от 31.01.2017 № 02-09-14/22-03-848 сделал вывод, что тот факт, что листок нетрудоспособности по уходу за ребенком был выдан на период, приходящийся на нерабочие дни (например, новогодние праздники), не значит, что пособие по такому листку выплачивать не нужно. В Законе № 255-ФЗ указано, что пособие при уходе за больным членом семьи выплачивается за все календарные дни, приходящиеся на период нетрудоспособности. Исключения есть, но такого пункта, как выходные и праздничные дни, в этом списке нет.

**Ситуация 4.** Мать ребенка не работает. Когда ребенок (5 лет) заболел, отец взял больничный по уходу за ребенком. Оплачивается ли отцу такой больничный лист?

В соответствии с пунктом 34 Порядка выдачи листков нетрудоспособности, выдача листков нетрудоспособности производится родственнику, который непосредственно осуществляет уход за больным. Из абзаца 3 статьи 14 Семейного кодекса РФ следует, что к родственникам относится и отец.

Не играет роли тот факт, может или нет ухаживать за ребенком неработающая мать. Отец ребенка может обратиться в медицинскую организацию за выдачей больничного листа по уходу за больным ребенком и представить его для оплаты работодателю.

Поэтому больничный лист, оформленный отцом ребенка, осуществляющим непосредственный уход, подлежит оплате, даже если мать ребенка не работает.

**Ситуация 5.** В бухгалтерию организации обратился работник и представил листок нетрудоспособности по уходу за больным ребенком (работник – отец ребенка, возраст ребенка – девять месяцев). Обязан ли бухгалтер организации в целях назначения пособия по временной нетрудоспособности запросить у работника дополнительные документы о том, что мать ребенка не находится в отпуске по уходу за ребенком?

Бухгалтер организации в целях назначения пособия по временной нетрудоспособности не обязан запрашивать у работника – отца больного ребенка дополнительные документы, подтверждающие, что мать ребенка не находится в отпуске по уходу за ребенком (ч. 5 ст. 13 Закона № 255-ФЗ). Более того, работодатель не наделен правом по требованию дополнительных документов в целях назначения пособия, поскольку оно может быть назначено без них. В рассматриваемой ситуации страховой случай (то есть болезнь ребенка) документально подтвержден листком нетрудоспособности, и этого документа достаточно для выплаты пособия.

### Как отразить сумму пособия на счетах бухгалтерского учета

Рассмотрим пример по начислению больничного по уходу за ребенком и его отражению в бухгалтерском учете.

**Больничный лист, оформленный отцом ребенка, осуществляющим непосредственный уход, подлежит оплате, даже если мать ребенка не работает**



Работница представила в бухгалтерию листок нетрудоспособности по уходу за больным ребенком (в возрасте 10 лет) продолжительностью с 5 по 19 марта 2018 года. Код заболевания «09». Данный страховой случай в 2018 году является первым. Лечение ребенка осуществлялось амбулаторно. Страховой стаж работницы – 9 лет. Суммы выплат, произведенных за расчетный период, принимаемых для определения среднего заработка, составляют:

- за 2017 год – 697900 руб.;
- за 2016 год – 665300 руб.

Пособие было перечислено работнице в ближайший срок, установленный для выплаты зарплаты.

Предельная величина базы для начисления страховых взносов в ФСС РФ составляет:

- в 2017 году – 755000 руб.;
- в 2016 году – 718000 руб.

Средний заработок за расчетный период будет исчисляться исходя из фактического заработка работницы, так как он не превышает установленную предельную величину.

Средний дневной заработок сотрудницы составит 1867,40 руб./дн. ((697900 руб. + 665300 руб.): 730 дн.).

Пособие выплачивается:

за первые 10 дней нетрудоспособности – в размере 100% среднего заработка;  
за оставшиеся 5 дней – в размере 50% среднего заработка.

Размер пособия по временной нетрудоспособности, выплачиваемого работнице, составит 23342,5 руб. (1867,40 руб./дн. x 100% x 10 дн. + 1867,40 руб./дн. x 50% x 5 дн.).

В бухгалтерском учете эти операции будут отражены следующим образом:

*Дебет 69.1 Кредит 70*

– 23342,5 руб.– начислено пособие по временной нетрудоспособности за счет средств ФСС РФ;

*Дебет 70 Кредит 68*

– 3034,53 руб. (23342,5 руб. x 13%) – исчислен НДФЛ с суммы пособия;

*Дебет 70 Кредит 51*

– 20307,97 руб. (23342,5 руб.– 3034,53 руб.) – выплачено пособие по уходу за больным ребенком за минусом НДФЛ;

*Дебет 68 Кредит 51*

– 3034,53 руб.– перечислен в бюджет удержаный НДФЛ.

## Пример 7

**О.В. Левина, А.Н. Суховерхова, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ**

## Отражение кредиторской задолженности на счетах санкционирования

В декабре 2017 года на основании счета, выставленного поставщиком коммунальных услуг, казенное учреждение авансом оплатило коммунальные услуги в сумме остатка доведенных лимитов бюджетных обязательств на данные расходы. Бюджетное и денежное обязательство отражены на сумму, равную остатку ЛБО. По состоянию на 31 декабря 2017 года в казенном учреждении имеется признанная учреждением кредиторская задолженность по коммунальным услугам, потребленным в декабре 2017 года, отраженная на основании акта по фактически предоставленным услугам от 31 декабря 2017 года. Акт получен

в январе 2018 года. Сумма акта превышает осуществленный поставщику предварительный платеж. ЛБО на 2018 год доведены учреждению 27 декабря 2017 года. При планировании ЛБО на 2018 год кредиторская задолженность по коммунальным услугам, потребленным в декабре 2017 года, не учитывалась. Как отразить на счетах санкционирования в бюджетном учете казенного учреждения принятие обязательств в размере кредиторской задолженности в 2017 и 2018 годах?

Согласно абзацу третьему пункта 3 Инструкции по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений (утв. приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н, далее – Инструкция № 157н), бухгалтерский учет ведется методом начисления, согласно которому результаты операций признаются по факту их совершения, независимо от того, когда получены или выплачены денежные средства (или их эквиваленты) при расчетах, связанных с осуществлением указанных операций. При этом, несмотря на ограничения по принятию бюджетных обязательств, предусмотренных положениями пункта 5 статьи 161 и пункта 3 статьи 219 БК РФ, ни Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», ни положениями Инструкции № 157н не предусмотрено каких-либо исключений (особенностей) порядка отражения в бюджетном учете принятых бюджетных и (или) денежных обязательств как на счетах учета расчетов, так и на счетах санкционирования расходов.

В рассматриваемой ситуации по состоянию на 31 декабря 2017 года в казенном учреждении имеется признанная учреждением кредиторская задолженность по коммунальным услугам, потребленным в декабре 2017 года, отраженная на основании акта по фактически предоставленным услугам от 31 декабря 2017 года. Одновременно с отражением кредиторской задолженности в учреждении должны быть приняты и денежные обязательства в сумме, подлежащей оплате.

Согласно пункту 3 статьи 219 БК РФ, получатель бюджетных средств принимает бюджетные обязательства, в частности, путем заключения государственных контрактов, в пределах доведенных до него лимитов бюджетных обязательств (ЛБО).

Все обязательства, принятые учреждением, необходимо отражать в бюджетном учете с разбивкой по периодам (п. 309 Инструкции № 157н). При этом в четвертой позиции кода счета (в 22 позиции номера счета) отражается числовой признак года, в котором будет исполняться соответствующее обязательство.

Для учета получателями бюджетных средств сумм бюджетных обязательств, принятых учреждением в пределах утвержденных ему ЛБО, применяются соответствующие аналитические счета 1502 01000 «Принятые обязательства» (п. 140 Инструкции по применению Плана счетов бюджетного учета (утв. приказом Минфина России от 06.12.2010 № 162н, далее – Инструкция № 162н). При этом для учета бюджетных обязательств текущего финансового года применяется счет 1502 11000, очередного финансового года – счет 1502 21000.

По общему правилу для принятия в 2017 году бюджетного обязательства важно понимать, за счет ЛБО какого года производилось заключение договорных отношений с поставщиком (в том числе и путем принятия счета и акта за фактически оказанные услуги) – за счет ЛБО 2017 либо 2018 года. Данную информацию получатель бюджетных средств может уточнить, к примеру, из плана закупок, плана-графика закупок, бюджетной сметы. Если согласно данным документам заключение договорных отношений осуществлялось за счет прав на принятие обязательств (ЛБО) 2017 года, то для учета соответствующего бюджетного обязательства применяется счет 1502 11000. Если же заключение договорных отношений осуществлялось за счет ЛБО 2018 года, то принятие бюджетного обязательства по нему отражается с применением счета 1502 21000.

Так как в момент заключения договорных отношений с поставщиком коммунальных услуг ЛБО на 2018 год не были доведены и признанная казенным учреждением кредиторская задолженность сформирована по фактически

**Все обязательства, принятые учреждением, необходимо отражать в бюджетном учете с разбивкой по периодам**



оказанным в декабре 2017 услугам, даже в отсутствие ЛБО на 2017 год на счетах санкционирования необходимо отразить принятие бюджетного и денежного обязательств по числовому признаку года «10», то есть с отнесением к обязательствам текущего финансового года.

Соответственно в бюджетном учете на счетах санкционирования рассматриваемую в вопросе ситуацию в 2017 году следует отразить с применением следующих корреспонденций:

Дебет КРБ 1501 13223 Кредит КРБ 1502 11223

- на основании акта по фактически предоставленным услугам казенным учреждением принято бюджетное обязательство в сумме кредиторской задолженности на текущий финансовый год (2017 год);

Дебет КРБ 1502 11223 Кредит КРБ 1502 12223;

- принято денежное обязательство на текущий финансовый год (2017 год).

При этом в 2018 году следует отразить перерегистрацию данного бюджетного обязательства.

Отметим, что денежные обязательства по контрактам (договорам), заключенным в текущем году, могут быть исполнены в очередном финансовом году в пределах доведенных в установленном порядке лимитов бюджетных обязательств (см., например, письмо Минфина России от 31.07.2013 № 02-13-11/30710). Другими словами, согласно действующему законодательству, казенное учреждение может оплатить в 2018 году задолженность, образовавшуюся при исполнении контракта (договора), заключенного в предыдущем году, только при условии не превышения лимитов бюджетных обязательств, доведенных на 2018 финансовый год.

В 2018 году (отражена перерегистрация бюджетного и денежного обязательств):

Дебет КРБ 1501 13223 Кредит КРБ 1502 11223

- принято бюджетное обязательство на текущий финансовый год (2018 год);

Дебет КРБ 1502 11223 Кредит КРБ 1502 12223

- принято денежное обязательство на текущий финансовый год (2018 год). ☺

**Денежные обязательства по контрактам (договорам), заключенным в текущем году, могут быть исполнены в очередном финансовом году в пределах доведенных в установленном порядке лимитов бюджетных обязательств**

Редакция журнала  
«Вестник бухгалтера Московского региона»

**ПРИГЛАШАЕТ  
К СОТРУДНИЧЕСТВУ  
АВТОРОВ**

Тел. 8 (495) 720-54-55 доб. 069  
e-mail: [vestnik\\_mr@ipbr.org](mailto:vestnik_mr@ipbr.org)





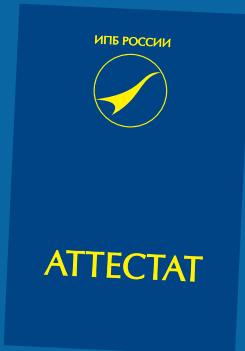
Стабильность в настоящем, уверенность в будущем

## АТТЕСТАТЫ ИПБ РОССИИ ПОЛУЧАЮТ

- бухгалтеры
- налоговые консультанты
- внутренние аудиторы  
(контролеры)
- финансовые директора
- эксперты по МСФО

## АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ ПОЗВОЛЯЕТ

- 💡 быть уверенным  
в завтрашнем дне
- 💡 иметь интересную  
и перспективную  
работу
- 💡 получать достойную  
зарплату
- 💡 полностью  
реализовать  
себя в профессии



## РАБОТОДАТЕЛИ ЦЕНЯТ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ



Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3  
+ 7(495) 720 54 55  
[info@ipbr.org](mailto:info@ipbr.org)  
[www.ipbr.org](http://www.ipbr.org)  
[vk.com/ipb\\_russia](http://vk.com/ipb_russia)  
[facebook.com/ipbrussia](http://facebook.com/ipbrussia)